

MESTRADO em CONTABILIDADE E FISCALIDADE EMPRESARIAL

Os Regimes Simplificados de Tributação do Rendimento em Portugal

Ana Isabel de Carvalho Rodrigues

COIMBRA

2015

MESTRADO em CONTABILIDADE E FISCALIDADE EMPRESARIAL

Os Regimes Simplificados de Tributação do Rendimento em Portugal

Ana Isabel de Carvalho Rodrigues

A presente dissertação apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra (ISCAC) destina-se ao cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, realizada sob orientação da Professora Doutora Cidália Maria da Mota Lopes.

COIMBRA

2015

AGRADECIMENTOS

Para elaborar esta dissertação, contei com a ajuda imprescindível de algumas pessoas, a quem não posso deixar de agradecer.

Desde logo, à minha orientadora, Professora Doutora Cidália Lopes, pela sugestão do tema, pelos conhecimentos transmitidos, pelas suas propostas de melhoria, pelas correções efetuadas, pela disponibilidade, pelo tempo que despendeu comigo, pela compreensão e apoio para não desistir e concluir esta dissertação, o meu profundo agradecimento.

Uma palavra também para a minha mãe e marido, pela compreensão das minhas ausências em família, pelo incentivo que me deram e por acreditarem no meu esforço.

De um modo muito especial, um agradecimento aos meus pais, que sempre me proporcionaram todas as condições ao seu alcance para desenvolver os meus estudos.

Por fim, um agradecimento à Sandra, minha amiga, colega de mestrado, colega de trabalho, pelo incentivo, pelo apoio, pela ajuda sempre pronta, especialmente nos momentos em que a minha saúde ou do meu filho me trouxeram mais dificuldades.

RESUMO

O presente trabalho incide sobre a análise do Regime Simplificado de Tributação (RST) do rendimento em Portugal, através da comparação do mesmo em sede de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) e de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC).

O RST foi concebido na reforma fiscal de 2000, face às necessidades de acréscimos de receitas, de diminuição da carga burocrática, de libertação de recursos e de maior equidade fiscal, foi objeto de várias alterações, mas volvidos 14 anos desde o início da sua aplicação em Portugal, ainda é alvo de algumas críticas, não tendo ainda conseguido colher tantos aderentes quanto o que seria pretendido.

Na presente dissertação além da análise normativa do RST de tributação do rendimento, da sua comparação em sede de IRS e de IRC, da análise dos problemas que lhe estão inerentes e das suas virtudes, procurou responder-se a duas questões específicas: (1) O RST é um regime de facto mais favorável para as Pequenas e Medias Empresas (PME)? (2) O RST em sede de IRS e de IRC oferece as mesmas vantagens aos sujeitos passivos?

Os resultados obtidos a partir da comparação dos dois regimes e dos cálculos efetuados a título exemplificativo, evidenciaram que nem sempre o RST é o regime de tributação mais favorável, e que, é muito mais favorável em sede de IRC relativamente ao IRS, uma vez que o montante de imposto a pagar é frequentemente muito mais baixo, em circunstâncias idênticas.

Não se conhecem muitos estudos sobre esta matéria realizados anteriormente, e por isso espera-se que este trabalho possa dar um contributo para a compreensão do desequilíbrio entre o RST em sede de IRS e IRC que urge eliminar.

Palavras-chave: Regime Simplificado Tributação, avaliação indireta do rendimento, Rendimento Presumido, Contribuintes, Portugal

ABSTRACT

This work is on the study of Simplified Tax Regime (RST) over the Portuguese taxpayers income, through the comparison of it, between the Personal Income Tax (IRS), and the tax over Corporate Income Tax (IRC).

Portuguese RST was created on the fiscal reorganization of 2000 over the need of additional revenue, decrease of bureaucratic load, release of resources and additional fiscal equity. It had several changes but, after 14 years since the beginning of its implementation in Portugal, it is still criticized not having yet the expected number of allies.

On this dissertation, despite of the normative analysis of the RST over income tax, its comparison on IRS and IRC, the analysis of the inherent problems and its merits, it tries to answer to two specific questions: (1) Is the RST more friendly to small and middle sized enterprises? (2) RST on IRS and IRC contexts gives the same benefits to taxable targets?

Results obtained from comparison of the two taxation treatment systems and the calculation done on testing environment showed that RST is not always the more friendly taxation and that it is more auspicious over IRC than over IRS (The calculated tax applied on IRC is much lower than over IRS).

There are no previous known studies over this subject so it is expected to give an add on to the understanding of the unbalanced and inequality between the STS on IRS and the RST on IRC, that should be removed as soon as possible.

Key-words: Simplified Tax Regime, Presumptive Income, Indirect Taxation Income, Taxpayers, Portugal

ÍNDICE DE QUADROS	8
ÍNDICE DE GRÁFICOS	9
LISTA DE SIGLAS	10
INTRODUÇÃO	12
PARTE I – A TRIBUTAÇÃO DAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS (PME) E OS REGIMES SIMPLIFICADOS	14
1 - Caraterização do tecido empresarial português.....	14
2 – A tributação do rendimento: real, presumido e normal.....	17
3 – Os regimes simplificados: génese, conceito e objetivos	21
3.1 – Génese	21
3.2 – Conceito.....	26
3.3 – Objetivos	27
3.4 – Evolução.....	28
3.5 – Caraterísticas	31
4 – O combate à fraude e evasão fiscais e os regimes simplificados	31
PARTE II - ANÁLISE COMPARATIVA DOS REGIMES SIMPLIFICADOS DE DETERMINAÇÃO DO RENDIMENTO – IRS/IRC	35
CAPÍTULO 1 – O Regime Simplificado de determinação do rendimento em sede de IRS	35
1 – Enquadramento normativo.....	37
1.1 – Âmbito de aplicação.....	37
1.2 – Apuramento do Rendimento Tributável	37
1.3 – Redução coeficientes início atividade.....	40
1.4 – Prejuízos fiscais	40
1.5 – Taxas.....	40
1.6 - Tributação autónoma.....	41
1.7 – Pagamentos por conta	41
1.8 – Obrigações declarativas e contabilísticas.....	42
1.9 – Início/ Cessação/Reinício de Atividade	42
1.10 – Permanência no Regime / Opção pela Contabilidade	43
CAPÍTULO 2 – O Regime Simplificado de determinação da matéria coletável em sede de IRC	44
2 – Enquadramento normativo.....	44
2.1 – Âmbito de aplicação.....	44
2.2 – Forma de determinação da matéria coletável.....	45
2.3 - Valor mínimo de matéria coletável.....	46
2.4 - Redução coeficientes no início atividade	47
2.5 – Prejuízos Fiscais	47
2.6 – Taxa.....	48
2.7 - Derrama Municipal	48
2.8 - Tributação autónoma.....	48
2.9 - Pagamento especial por conta	49
2.10 – Deduções à coleta.....	49
2.11 – Obrigações declarativas e contabilísticas	49
2.12 – Início /Cessação do regime.....	51
CAPÍTULO 3 – Os Regimes Simplificados de IRS/IRC: breves reflexões críticas	52
3.1 – Vantagens e Desvantagens da adoção dos RST de IRS/IRC	52
3.1.1 – IRS	53

3.1.2 – IRC	54
3.2 – Análise comparativa dos RST em IRS e IRC.....	57
3.3 - Perspetivas Futuras	65
3.3.1 - Simplificação da tributação do rendimento	65
3.3.2 - Articulação da tributação do rendimento com a tributação do consumo.....	66
3.3.3 - Simplificação contabilística e declarativa	67
3.4 – Propostas de evolução futura	68
 CONCLUSÕES FINAIS.....	 72
 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	 75

Índice de Quadros

- Quadro 1: Estrutura do tecido empresarial português atendendo à dimensão – anos de 2010 a 2012
- Quadro 2: Critérios classificação PME na UE – DL 372/2007 de 6 novembro
- Quadro 3: Número de Empresas, Emprego e VAB em Portugal – ano de 2011
- Quadro 4: Rendimentos da categoria B – anos de 2010 a 2012
- Quadro 5: Estrutura do tecido empresarial português atendendo à forma jurídica – anos de 2010 a 2012
- Quadro 6: – Regimes de tributação simplificados na União Europeia
- Quadro 7: Número de declarações IRC por regime de tributação
- Quadro 8: Coeficientes para determinação do rendimento tributável IRS
- Quadro 9: Redução de coeficientes IRS nos dois primeiros períodos pelo RST
- Quadro 10: Taxas progressivas art.º 68º do CIRS
- Quadro 11: Coeficientes para determinação da matéria coletável IRC
- Quadro 12: Redução de coeficientes IRC nos dois primeiros períodos pelo RST
- Quadro 13: Critérios para enquadramento como microempresas em IRC
- Quadro 14: Comparação do regime simplificado de IRS e IRC
- Quadro 15: Comparação dos coeficientes do regime simplificado de IRS e IRC
- Quadro 16: Comparação do imposto a pagar no RST de IRS e IRC
- Quadro 17 – Comparação do rendimento ilíquido no RST de IRS e de IRC
- Quadro 18: Artigos que definem o regime simplificado IRS 2001/2015
- Quadro 19: Artigos que definem o regime simplificado IRC 2001/2015

Índice de Gráficos

Gráfico 1: Entrega de declarações de IRC de 2010 a 2012 (Milhões de euros)

Lista de Siglas

Art.º - Artigo

ATA - Autoridade Tributária e Aduaneira

ECORFI – Estrutura de Coordenação de Reforma Fiscal

CC – Código Civil

CDRF – Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-Lei

IES/DA – Informação Empresarial Simplificada – Declaração Anual

INE – Instituto Nacional de Estatística

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT - Lei Geral Tributária

NCRF PE – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

OBEGEF – Observatório de Economia e Gestão de Fraude

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OE – Orçamento de Estado

PEC – Pagamento Especial por Conta

PECEFA - Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras

PME – Pequena e Média Empresa

RCDRF - Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal

RGT – Regime Geral de Tributação

RST – Regime Simplificado de Tributação

SNC – Sistema Normalização Contabilística

TOC's – Técnicos Oficiais de Contas

UE - União Europeia

VAB – Valor Acrescentado Bruto

Introdução

Às dificuldades económicas e financeiras da atualidade, acresce a complexidade do sistema fiscal português, que desincentiva o cumprimento fiscal dos contribuintes. Em Portugal, o incumprimento das obrigações fiscais assume ainda valores significativos, contribuindo, assim, para elevados níveis de evasão e fraude fiscais, as quais urge controlar.

No combate à evasão fiscal, a tributação baseada em presunções, desde sempre, em política fiscal, assumiu relevância, ao mesmo tempo que as declarações e elementos contabilísticos fornecidos pelos contribuintes. Assim, importa encontrar novas formas de tributação, de aplicação simples, que possam contribuir para um sistema fiscal globalmente mais justo e eficiente, sem perder de vista os princípios básicos da legalidade e igualdade, da justiça tributária, da equidade e da capacidade contributiva. É necessário procurar formas alternativas de tributação, que captem para o sistema um vasto número de contribuintes, que paguem impostos, de uma forma fácil e pouco dispendiosa, quer para o contribuinte, quer para a Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA), isto é, com baixos custos de cumprimento, para os contribuintes, e com reduzidos custos administrativos para a ATA.

Esta dissertação tem, pois, como objetivo analisar os Regimes Simplificados de Tributação (RST), em Portugal, comparando as diferentes modalidades, nas pessoas singulares e coletivas.

A escolha do tema prendeu-se essencialmente com a reintrodução do RST em 2014 para os sujeitos passivos de IRC, tornando pertinente o estudo do regime, suas características, vantagens e limitações, quer em sede de IRC, quer de IRS, uma vez que se apresenta como solução de tributação das micro, pequenas e médias empresas, com uma representação ainda tão importante no tecido empresarial e na economia portuguesa, de aproximadamente 95% conforme referiu a Comissão para a Reforma do IRC (2013:77).

Relativamente à estrutura da tese, encontra-se dividida em duas partes: a primeira aborda a tributação das PME e os regimes simplificados, e a segunda apresenta uma análise comparativa dos regimes simplificados de determinação do rendimento, em sede de tributação das pessoas singulares e das pessoas coletivas.

A parte I inicia-se, como não podia deixar de ser, com a caracterização do tecido empresarial português, seguida da definição dos principais conceitos de tributação do

rendimento. Posteriormente faz-se uma abordagem dos regimes simplificados, desde a sua origem à sua atual caracterização.

Na parte II elabora-se uma análise do enquadramento normativo dos regimes simplificados existentes em Portugal, em sede de IRS e de IRC, nos capítulos 1 e 2 respetivamente, para, de seguida, no capítulo 3, se proceder a uma análise crítica e comparativa dos mesmos, procurando identificar os principais problemas da aplicação destes regimes simplificados, bem como indicar algumas sugestões de melhorias futuras.

Por último, retiram-se as principais conclusões que decorrem da análise efetuada.

PARTE I – A tributação das Pequenas e Médias Empresas (PME) e os regimes simplificados

1 - Caraterização do tecido empresarial português

O tecido empresarial português é constituído, como é sabido, essencialmente por micro, pequenas e médias empresas.

Quadro 1 - Estrutura do tecido empresarial português – anos de 2010 a 2012

Dimensão:	Número de Empresas (nº)			Resultado Líquido Período (10 ³ Euro)			Volume Negócios (10 ³ Euro)		
	2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012
Micro Empresas	1 094 125	1 064 395	1 019 494	5 326 376	2 081 737	1 152 347	71 251 743	66 202 877	60 663 547
Pequenas Empresas	42 662	40 444	36 645	858 147	-820 516	-1 547 748	71 511 239	67 770 374	61 952 737
Médias Empresas	6 281	6 066	5 628	1 668 752	176 406	-127 974	73 294 473	70 137 351	65 043 542
PME	1 143 068	1 110 905	1 061 767	7 853 275	1 437 626	-523 375	216 057 455	204 110 602	187 659 826
Grandes Empresas	1 082	1 095	10 015	12 229 400	3 949 759	3 861 878	140 332 655	143 169 860	138 210 488

Fonte: Instituto Nacional de Estatística (INE), Empresas de Portugal 2012, indicadores económicos das empresas não financeiras

De acordo com os dados disponibilizados pelo INE, que se apresentam no quadro anterior, atendendo ao número de empresas, aos seus resultados líquidos e volumes de negócios, observa-se que as microempresas assumem em Portugal um papel preponderante de 2010 a 2012.

Para uma melhor perceção dos dados em análise, constam no quadro seguinte, os critérios subjacentes à classificação como micro, pequena ou média empresa, de acordo com a recomendação 2003/361/CE, de 20 de maio de 2003, transposta para o direito interno no art.º 2º, do anexo ao Decreto-Lei (DL) 372/2007 de 6 de novembro.

Quadro 2 – Critérios classificação PME na UE – DL 372/2007 de 6 novembro

Descrição	Nº Trabalhadores	Total Balanço	Volume Negócios / Rendimentos
Micro empresas	10	2 Milhoes	2 Milhoes
Pequenas empresas	50	10 Milhões	10 Milhões
Médias empresas	250	43 Milhões	50 Milhões
PME	250	43 Milhões	50 Milhões

Analisando agora a distribuição do número de empresas, dos postos de trabalho e o valor acrescentado bruto criado, pela dimensão das empresas no ano de 2011, reafirma-se a importância das PME nos três critérios quando comparadas com as grandes empresas, conforme se observa no quadro seguinte.

Quadro 3 – Número de Empresas, Emprego e Valor Acrescentado Bruto em Portugal – ano de 2011

Dimensão	Empresas		Emprego		Valor Acrescentado Bruto	
	Número	%	Número	%	Milhões de Euros	%
Micro empresas	254 764	84,7	735 440	26,4	11 203 350	14,8
Pequenas empresas	39 037	13,0	715 612	25,7	15 880 936	21,0
Médias empresas	6 027	2,0	531 901	19,1	16 533 138	21,9
PME Total	299 828	99,6	1 982 953	71,2	43 617 424	57,7
Grandes empresas	1 095	0,4	803 610	28,8	31 993 913	42,3
Total	300 923	100,0	2 786 563	100,0	75 611 337	100,0

Fonte: Empresas em Portugal – Perfil das Sociedades -2013, INE

É nossa convicção que, se dispuséssemos de semelhantes elementos, atualizados para 2015, provavelmente, os resultados seriam muito idênticos aos de 2011.

Atendendo à representatividade das PME no panorama empresarial nacional, podemos afirmar que estas empresas serão um motor do crescimento económico, da criação de emprego e da atividade empresarial que importa apoiar, podendo ser uma forma a escolha de uma política fiscal que incentive a constituição e o desenvolvimento das PME.

De acordo com o art.º 86º da Constituição da República Portuguesa (CRP), compete ao Estado “incentivar a atividade empresarial, em particular das PME, e fiscalizar o cumprimento das respetivas obrigações legais, em especial por parte das empresas que prossigam atividades de interesse geral”.

Além da extrema importância das PME, não podemos todavia deixar de sublinhar também a importância da atividade desenvolvida por inúmeros sujeitos passivos em nome individual, isto é, as PME não constituídas sob a forma societária.

Quadro 4 - Rendimentos da categoria B – anos de 2010 a 2012

Rendimentos da Categoria B	2010	2011	2012
Nº de Titulares	968 509	948 499	895 425
Rendimento Bruto (em milhões de Euros)	5 635	4 793	4 372

Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira, 2013-11

Estas duas franjas de sujeitos passivos assumem uma grande proporção no número total de contribuintes a controlar pela ATA, para os quais se torna imprescindível a existência de um regime que incentive as PME ao cumprimento fiscal, e que facilite à ATA o seu controlo, no final. Ao mesmo tempo, pretende-se um regime que incentive os sujeitos

passivos e Técnicos Oficiais de Contas (TOC's) ao cumprimento das suas obrigações declarativas e de pagamento.

Quadro 5- Estrutura do tecido empresarial português atendendo à forma jurídica – anos de 2010 a 2012

Forma jurídica:	Número de Empresas (nº)			Resultado Líquido Período (10 ³ Euro)			Volume Negócios (10 ³ Euro)		
	2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012
Empresas Individuais	783 871	751 412	709 171	5 503 887	4 792 257	4 267 848	19 539 797	17 315 587	15 190 280
Sociedades	360 279	360 588	353 611	14 578 788	595 128	-928 345	336 850 312	329 964 875	310 680 034
Total	1 144 150	1 112 000	1 062 782	20 082 675	5 387 385	3 339 503	356 390 110	347 280 462	325 870 314

Fonte: Instituto Nacional de Estatística (INE), Empresas de Portugal 2012, indicadores económicos das empresas não financeiras

Face ao elevado número de PME existentes, em que, por norma, os detentores de capital e gerentes são coincidentes, e cuja contabilidade está vocacionada apenas para o cumprimento das obrigações fiscais em detrimento do apuramento de resultados, não evidenciando a mesma os resultados efetivos, muitas vezes, não é possível tirar conclusões fidedignas sobre os resultados que apuram.

Pelo que, estas entidades carecem de um tratamento fiscal distinto das grandes empresas, que contenha normas simples, que através de rendimentos estimados simplifiquem o cálculo dos seus impostos e reduzam os seus custos de cumprimento.

A possibilidade de conhecimento antecipado do imposto a pagar e a simplicidade do seu apuramento, constitui uma importante ajuda na tomada de opções para os decisores das PME, podendo mesmo, funcionar como um incentivo para o cumprimento das suas obrigações fiscais.

Casalta Nabais (2005: 357-406) considerou que a tributação das empresas não compreende apenas o IRC que pagam, mas a globalidade dos seus tributos, merecendo as micro e as pequenas empresas um tributação diferenciada das grandes empresas. Assim, defendeu que as microempresas deveriam ser tributadas por regras simplificadas, no limite, dispensadas da elaboração da contabilidade organizada, apurando-se o seu imposto de forma automática introduzindo pequenas melhorias ao regime simplificado. Já para as grandes empresas, defendeu uma tributação baseada no lucro real evidenciado pela contabilidade organizada.

Também Freedman (2009: 168-169) defendeu a utilização de medidas fiscais mais vantajosas para as PME, com as seguintes justificações:

i) Necessidade de combater falhas de mercado; ii) combater desvantagens inerentes de ser pequeno, com custos de cumprimento regressivos e assimetria na tributação dos lucros e prejuízos; iii) necessidade de assegurar que as pequenas empresas podem sobreviver a eventos familiares e outros que podem ameaçar a sua continuidade. [Ainda há o argumento de que] as pequenas empresas são importantes para a economia na criação da riqueza, estimulando a concorrência e a criação de emprego [...].¹

É neste contexto e tendo em conta a caracterização do tecido empresarial português que surgem os regimes simplificados de tributação, cuja necessidade de aplicação será cada vez maior, num contexto de escassez de recursos, quer por parte da AT para o controlo dos contribuintes, quer dos contribuintes para o cumprimento das suas obrigações fiscais.

Analizamos, então, de seguida, quais as formas de tributação do rendimento.

2 – A tributação do rendimento: real, presumido e normal

Estabelece o n.º 2, do art.º 104º da CRP que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o rendimento real.

Na verdade, atualmente, a tributação em Portugal procura incidir sobre o lucro ou rendimento real, tanto para os sujeitos passivos singulares como para os coletivos, baseando-se essencialmente nas suas declarações modelo 3 de IRS ou modelo 22 de IRC, respetivamente.

Na prossecução deste princípio da tributação pelo rendimento real, importa destacar o princípio da verdade declarativa, vertido no n.º 1, do art.º 75º da Lei Geral Tributária (LGT), que estabelece que se presumem verdadeiras e de boa-fé as declarações apresentadas pelos contribuintes, bem como os dados da sua contabilidade, devidamente organizada de acordo com a lei.

Para Xavier Basto (2001), a tributação do rendimento real é sinónimo de tributar a matéria coletável efetivamente auferida, sendo que, a sua determinação poderá fazer-se de forma efetiva, quando baseada na contabilidade, ou de forma presumida, quando os elementos fornecidos pelo contribuinte são insuficientes para a determinação matéria coletável.

¹ Tradução livre. No original: “i) the need to counteract market failures; ii) the desirability of countering inherent disadvantages of being small such as the regressivity of compliance costs and the asymmetry of taxable profits and losses; iii) the need to ensure that small businesses can survive family and other events which might threaten to break them up. Overriding all these is the arguments that small businesses are important to the economy in creating wealth, stimulating competition and creating jobs [...]”

O n.º 1, do art.º 83º da LGT refere que a avaliação direta tem em vista determinar o valor real dos rendimentos. Contudo, essa determinação do rendimento real pode ocorrer de forma efetiva (baseando-se nas declarações do contribuinte e nos registos contabilísticos), ou de forma presumida, no caso dos elementos fornecidos pelo contribuinte não se mostrarem apropriados, não merecendo confiança. Assim, o lucro de uma entidade trata-se de um rendimento real efetivo, já o lucro que se supõe que a entidade tenha dado, trata-se de um rendimento real presumido.

De uma forma genérica, no sistema fiscal português, procura-se determinar o rendimento real, mas, em muitos casos fixa-se a matéria tributável presumindo que o contribuinte obteve determinados rendimentos, isto é, recorre-se ao rendimento presumido. Contudo, quer se determine o rendimento real a partir da declaração do contribuinte, de forma efetiva, quer se determine de forma presumida, ambas as formas têm subjacente o princípio da tributação do rendimento real, pelo que, a tributação de rendimentos presumidos, não invalida a tributação pelo rendimento real.

Para Lopes (1999) o contribuinte tem o direito de ser tributado conforme a sua declaração de rendimentos, logo tem primazia o rendimento real em relação ao rendimento presumido.

Defendeu Ribeiro (2010:24) que:

“O rendimento real corresponde ao rendimento efetivamente obtido pelo sujeito passivo. No entanto, face às dificuldades inerentes à determinação de tais valores reais, e por razões de pragmatismo, tornou-se corrente identificá-lo com o rendimento apurado com base nas declarações do contribuinte, suportadas por elementos de teor contabilístico”.

Assim, as declarações de rendimentos, apresentadas pelos contribuintes, suportam o cálculo do imposto, contudo, em alguns casos, o rendimento real não coincide com o rendimento declarado pelo contribuinte, casos em que esta presunção de verdade declarativa é ilidida, podendo a AT determinar a matéria tributável recorrendo à avaliação indireta.

Existem assim algumas exceções à tributação pelo rendimento real, pois o art.º 104º refere “fundamentalmente” e não “exclusivamente”, admitindo assim correções ou presunções.

De acordo com Lopes (1999:111) “O rendimento presumido é determinado com base em indicadores, através dos quais se determina o valor que vai ser tributado, procurando esse valor aproximar-se do rendimento real do contribuinte”.

Para Franco (1993:153) no cálculo da matéria coletável presumida socorremo-nos de “indicadores com base nos quais se determina o valor que vai ser tributado”. A correlação de elementos como, por exemplo, o volume de vendas ou o número de funcionários são utilizados para apurar o lucro presumido e uma “matéria coletável normal”. Assim, o art.º 52º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), na redação do Decreto-lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, através dos métodos indiciários, procurava a matéria coletável de forma indireta. A determinação do lucro tributável era efetuada pelo diretor distrital de finanças ou por um funcionário a quem delegasse, e baseava-se em margens médias de lucro sobre as vendas ou prestações de serviços e fornecimentos de terceiros, em taxas médias de capital investido, em coeficientes técnicos de consumo, na utilização de matérias-primas ou outros custos diretos, bem como em elementos declarados à AT ou obtidos em empresas ou entidades com relações com o contribuinte.

O referido art.º 52º do CIRC, será o equivalente ao atual art.º 59º do CIRC, sendo de destacar a alteração da terminologia de métodos indiciários para métodos indiretos. Não são estes os métodos de determinação do rendimento objeto de estudo desta tese, mas, antes os regimes simplificados baseados em formas presuntivas e simples de determinação do rendimento.

De acordo com o art.º 349º do Código Civil (CC) “Presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido”. No entanto, de um modo geral, de acordo com o art.º 350º do CC, as presunções legais podem ser elididas, mediante a apresentação de provas.

Interessa-nos particularmente o caso do imposto que se pode fixar recorrendo a presunções, isto é, elementos concretos que conduzem à presunção da capacidade do contribuinte, pois é, desta forma, que são utilizadas pela AT.

Defende Ribeiro (2010) que, entre as presunções dos dias de hoje e de 1929, poderemos dizer que, além de estarem tipificadas na legislação, atualmente as presunções são suportadas em estudos matemáticos e estatísticos, que incrementam a credibilidade aos factos presumidos.

Embora a tributação presuntiva possa ser aplicada aos impostos sobre o rendimento, sobre o consumo ou de valor acrescentado, interessa, nesta análise, a sua aplicação na determinação da matéria tributável no âmbito do imposto sobre o rendimento.

Ao basearmo-nos em presunções, a matéria tributável é presumida em função de vários elementos, como o volume de compras, volume de vendas, número de funcionários, depósitos bancários, consumos, despesas, sinais exteriores de riqueza como imóveis, automóveis, motociclos, barcos, sendo estes apenas alguns dos exemplos que poderíamos enumerar e que vulgarmente são utilizados.

Quanto mais elementos a AT dispõe, mais fidedignas serão as suas estimativas e menor discricionariedade elas terão. Referiu Casalta Nabais (1998:500) que:

“A este propósito levanta-se por vezes a questão de saber se quando se toma apenas em atenção um indicador de rendimento (quando há apenas um indício a que se atende para presumir o rendimento), o imposto que está em causa será ainda sobre o rendimento ou sobre o fator que serve de indício. Neste último caso, os índices considerados constituiriam verdadeiras bases alternativas de imposto”.

Ao falar-se de tributação presuntiva ela pode ocorrer em duas situações distintas: nos casos em que por simplificação se determina a matéria tributável através deste recurso, e quando os elementos do contribuinte não são credíveis para servirem de base à determinação da matéria tributável. Esta distinção corresponde à avaliação objetiva, baseada em elementos do contribuinte, e, à avaliação indireta, a qual dá lugar à margem de apreciação da AT.

Ademais das duas possibilidades de tributação presuntiva, referidas anteriormente, outras poderão considerar-se, como é o caso dos mecanismos de determinação dos preços de transferência. No entanto, a que agora nos interessa é a tributação presuntiva que por simplificação determina a matéria tributável.

Além da tributação pelo rendimento real, pelo rendimento presumido existe ainda tributação pelo rendimento normal, em que se procura tributar o rendimento que o contribuinte teria auferido em circunstâncias normais de funcionamento no mercado, sem atender às situações ocorridas especificamente na sua atividade. Este tipo de tributação apresenta como vantagem a sua simplicidade, mas, perde em questões de equidade, não sendo já utilizada no normativo nacional. Encontra-se, por isso, afastada da teoria e técnica fiscal em Portugal. De acordo com Teixeira Ribeiro (1989:13):

“...a fixação do rendimento normal é, em certa medida arbitrária, uma vez que nunca se pode saber com segurança quais os elementos a que se pode recorrer para fixar o rendimento real de uma empresa (capital, equipamento, número de operários, volume de transações) nem que peso atribuir a cada um desses elementos...”.

Defendeu Ribeiro (2010:24) que a tributação do rendimento normal:

“...é apresentada como uma tributação que não se baseia na contabilidade e que, não cuida, à partida, de fazer um esforço no sentido da determinação do rendimento efetivo ou real, operando, por conseguinte, não *a posteriori* como a tributação do rendimento real, mas *à priori*, ou seja, num momento anterior à obtenção do rendimento...”.

A tributação do rendimento real presumido só se apresenta como opção quando é impossível determinar o rendimento com base nos elementos fornecidos pelo sujeito passivo ou quando utilizamos os métodos indiretos de aplicação automática.

De acordo com Lopes (2003:69):

“os métodos indiretos de aplicação automática caracterizam-se por permitirem a determinação da matéria tributável através da aplicação de critérios objetivos, previamente fixados, de aplicação geral e funcionamento automático. A realidade prosseguida por estes métodos não é a matéria tributável real mas sim a presumida”

No entanto, convém lembrar que, conforme defendeu Saldanha Sanches (2002:200), a propósito do RST, “a responsabilidade do recurso a deduções fixas, sem necessidade de comprovação documental, para as despesas conexas com a obtenção do rendimento só pela necessidade de simplificar o sistema pode ser legitimada”.

Uma exceção ao princípio da tributação pelo rendimento real é precisamente o RST, uma vez que, por ter em conta indicadores aproximados da realidade, critérios objetivos e previamente fixados de aplicação automática, a tributação do rendimento real presumido encontra cada vez mais defensores, merecendo por isso o RST ser analisado pormenorizadamente.

3 – Os regimes simplificados: génese, conceito e objetivos

3.1 – Génese

O Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (RCDRF), vulgarmente designado por Relatório Silva Lopes (1996:340) deu nota que, contrariamente aos restantes países da UE, em Portugal ainda não se encontravam previstos métodos

indiretos de determinação da matéria tributável de aplicação automática, que seriam importantes para o combate à evasão fiscal, sugerindo a sua introdução, o que se veio a concretizar através do normativo do regime simplificado, dos indicadores objetivos de atividade técnico científica e dos acréscimos patrimoniais.

Quando nos referimos aos métodos indiretos de aplicação automática não estamos a falar dos métodos indiretos ao dispor da AT quando há verificação dos pressupostos de inexatidões, inexistência ou insuficiência dos elementos da contabilidade ou declarações, conforme as alíneas b) a f), do art.º 87º, do art.º 89º ambos da LGT, 57º do CIRC. Nestes casos, procura-se a matéria tributável real, através de todos os meios à disposição da AT fiscal, tentando reconstituir a matéria tributável correspondente à realidade do sujeito passivo.

A criação do RST referido na alínea a) do nº 1 do 87º da LGT foi motivada pela grande necessidade de simplificação conforme consta do RCDRF (1996:350)

“...as principais vantagens apontadas a um sistema de determinação do rendimento, de acordo com indicadores de aplicação automática aos contribuintes com volumes de negócios ou rendimentos abaixo de determinados níveis, decorrerão essencialmente do aumento da equidade fiscal, do acréscimo de receita, da diminuição da carga burocrática que recai sobre a Administração Fiscal e de, uma vez implementado, permitir a libertação de recursos dos serviços de Inspeção Tributária para outras tarefas”.

A Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (CDRF) e os trabalhos da Estrutura de Coordenação de Reforma Fiscal (ECORFI) apontaram para que o RST se aplicasse apenas às pessoas singulares, uma vez que face à sua reduzida dimensão e atividade de subsistência não dispunham de condições e estrutura que suportasse muitas exigências contabilísticas.

De acordo com Moura e Fernandes (2000:19), impunha-se “o recurso a métodos indiretos de determinação da matéria coletável, solução que é frequente no contexto dos ordenamentos jurídico-fiscais de Estados Membros da União Europeia e OCDE.” Os mesmos autores (2000:31) referiram que:

“Um número significativo de países, incluindo alguns dos que integram a União Europeia, não utilizam exclusivamente o “método direto” de determinação do rendimento e recorrem a regimes alternativos de determinação do rendimento ou do imposto a pagar, não só no tocante a empresários individuais e trabalhadores independentes, como também no tocante às pessoas coletivas”.

A reforma fiscal de 2000, introduzida pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro tornou possível ao sujeito passivo optar pela determinação dos rendimentos profissionais e empresariais pelo regime simplificado ou pelo regime da contabilidade organizada.

O recurso a este regime alternativo, tanto em sede de IRS como de IRC, decorre quer de razões de equidade fiscal, quer de razões administrativas relacionadas com a incapacidade da AT acompanhar um elevado número sujeitos passivos de pequena e média dimensão, em geral, com elevadas taxas de evasão fiscal. Se associado a esta incapacidade estiverem administrações fiscais deficientes em meios técnicos, recursos humanos, ou limitadas por constrangimentos legais, sociais e culturais importantes, as dificuldades serão acrescidas.

No ponto de vista de Moura e Fernandes (2000: 32):

“é esta também a situação com que nos confrontamos em Portugal. Também entre nós um regime simplificado de tributação pode e deve ser empregue como aproximação ao rendimento ou ao imposto derivado de atividades empresariais de pequena dimensão, de forma ponderada e judiciosa, alargando a base tributável, aumentando o número de contribuintes efetivos, reduzindo a evasão fiscal”.

Porque a tributação pelo rendimento real cria deveres de cooperação e declarativos das empresas perante a AT, que, em muitos casos, se tornam extensos e desproporcionados em comparação com a dimensão dos sujeitos passivos, e por isso muitas vezes difíceis de cumprir, por desconhecimento, em alternativa ao Regime Geral de Tributação (RGT) surge então o RST, cujo objetivo é precisamente a simplificação do cumprimento e determinação da matéria coletável.

De acordo com Ferreira (2006), deve manter-se a tributação baseada no lucro declarado, certificado pelos TOC's e Revisores Oficiais de Contas, se exigido, em conjunto com uma tributação supletiva, destinada aos contribuintes que não têm lucros, ou declaram não os ter, que tenha inerente um imposto mínimo.

Ferreira (2003:73) “é vão e dispendioso estabelecer regras de controlo e de contabilidade regulamentária para contribuintes modestos”.

Assim, a simplificação do regime fiscal, para as PME e empresários em nome individual, passou pela introdução no ordenamento fiscal português do regime simplificado de determinação do rendimento, quer em sede de IRS, quer em sede de IRC.

O RST não é exclusivo do regime fiscal português. São vários os países que adotaram regimes alternativos de tributação, conforme se resume no quadro seguinte, aligeirando assim o cálculo do imposto a pagar e as obrigações dos contribuintes.

Quadro 6 – Regimes de tributação simplificados na União Europeia

Métodos Adotados	Países	Descrição	Alvos
Indicadores técnico-financeiros	Espanha, Áustria, Alemanha, Itália	Regimes Simplificados que admitem abatimentos forfetários de algumas despesas e consagram facilidade ao nível da escrituração exigida	Atividades empresariais ou profissionais com volume de negócios inferior a determinado limiar
Índices objetivos ou físicos	Espanha	Rendimento tributável calculado por aplicação de índices e módulos fixados na lei (por exemplo, nº de empregados, consumo de energia elétrica, quantidade e cilindrada de veículos, superfície e localização do estabelecimento)	Pessoas singulares que exercem determinadas atividades com volume de negócios, número de empregados e de veículos inferior a determinado limiar
	Itália	Regime do coeficiente de rendimentos presumido definido em função do tipo de atividade empresarial e baseado em critérios (por exemplo, localização, antiguidade na atividade, nº de colaboradores). Se resultar imposto superior ao que resulta da declaração do contribuinte, é liquidado oficiosamente.	Todas as atividades empresariais
Lucro normal presumido	França, Bélgica, Grécia	Regime fiscal das micro empresas , no qual se estima o resultado tributável mediante a aplicação de um coeficiente ao volume de vendas; Regime com base em coeficientes fixos e bases tributáveis fixadas por acordo entre a administração fiscal e as associações empresariais; Regime com base em coeficientes a aplicar ao valor das compras ou ao volume de negócios, em função da atividade	Contribuintes (não sociedades) de pequena e média dimensão, com volume de negócios inferior a determinado limiar
	Portugal	Regime simplificado em que se apura o rendimento tributável / matéria coletável através de coeficientes. O rendimento tributável é englobado e sujeito às respetivas taxas progressivas e deduções do IRS. Para as pessoas coletivas a matéria coletável é sujeita à taxa de IRC, sujeita a um mínimo tributável reportado à retribuição mínima garantida.	Pessoas singulares e coletivas, que exerçam atividades empresariais ou profissionais, com volume de negócios inferior a determinado limiar
Imposto/Rendimento mínimo	França, Austrália	Coleta forfetária anual fixada em 8 escalões de volumes de negócios, dedutível no valor do imposto a pagar no próprio ano ou nos dois anos seguintes; Coleta mínima variável em função do volume de negócios e dedutível à coleta do imposto a pagar	Pessoas coletivas
	Itália, Portugal	Redditometro , consistindo numa imputação oficiosa do rendimento com base na verificação de sinais exteriores de riqueza; Manifestações de fortuna não consentâneas com "rendimento padrão" pré-fixado e não justificadas, determinam a imputação oficiosa de rendimento para efeitos de tributação	Pessoas singulares

De acordo com Santos e Rodrigues (2006:136 e ss) foram vários os países que adotaram regimes simplificados, como Espanha, Áustria, Alemanha e Itália, cujos sujeitos passivos alvo são os que desenvolvam atividades empresariais ou profissionais com volume de negócios inferior a determinado montante. Outros como França, Bélgica e Grécia adotaram métodos alternativos de tributação baseados no lucro normal presumido, destinado a empresas de pequena e média dimensão, que não fossem sociedades e também com um volume de negócios inferior a determinado montante. De acordo com os mesmos autores, o uso de regimes simplificados não foi acolhido somente na Europa, mas também na América, mais concretamente, no México, onde para as pessoas coletivas que se dediquem exclusivamente à agricultura pecuária, pesca, silvicultura ou transporte de carga ou pessoas.

Se é verdade que estes regimes simplificados / alternativos de tributação, não sejam exatamente iguais ao RST Português, não é menos verdade que os seus objetivos são muito semelhantes. De referir que a elevada carga burocrática associada às obrigações fiscais dos contribuintes, além de implicar custos para os contribuintes, funciona como dissuasora do cumprimento fiscal, especialmente para os contribuintes de menor dimensão.

3.2 – Conceito

O presente estudo ocupa-se do estudo dos regimes simplificados, que se baseiam em coeficientes fixos para a determinação do rendimento, isto é, os métodos indiretos de aplicação automática.

Lopes (2008:130) referiu que os métodos indiretos de aplicação automática permitem determinar a matéria tributável através da “...aplicação de critérios objetivos, previamente fixados, de aplicação geral e funcionamento automático. A realidade económica visada por estes métodos não é a matéria tributável real mas sim a presumida.” Assim, o rendimento será calculado através de indicadores que determinam rendimentos tributáveis, que se creem se aproximam do rendimento real. A determinação da matéria tributável presumida é aproximada, parte de uma base fixa, tendo em atenção a realidade das pequenas empresas, as respetivas margens e gastos.

Em Portugal, quando nos referimos a métodos indiretos de aplicação automática, de acordo com o n.º 1, do art.º 87º da LGT, estamos a referir-nos ao regime simplificado

conforme al. a) do referido artigo, e dos indicadores objetivos de atividade de base técnico científica e acréscimos patrimoniais não justificados previstos nas alíneas c) e f) do mesmo artigo.

Assim, de acordo com a alínea a), do n.º 1, do art.º 87º da LGT, um dos casos em que é possível recorrer à avaliação indireta, é precisamente no RST.

O RST consiste num regime de presunção de gastos. Trata-se de um método que infere o montante do rendimento com base nas vendas e restantes rendimentos auferidos pelo sujeito passivo, rendimento esse que não poderá ser negativo. Trata-se de um método de avaliação do rendimento líquido, cuja aplicação não pressupõe a existência de uma desconformidade entre o quadro legal e a realidade, contrariamente aos restantes métodos indiretos.

É precisamente da análise do RST que nos ocuparemos já de seguida, por ser esse o tema sobre o qual versa a presente tese.

3.3 – Objetivos

O RST tem como principal objetivo a simplificação da tributação, especialmente para as PME, contudo, tem também como objetivo contribuir para se alcançarem os princípios fiscais como o da equidade, simplicidade, neutralidade e justiça, bem como captar contribuintes para o sistema contributivo, que com o RGT seriam não declarantes ou faltosos em muitas das suas obrigações fiscais.

De acordo com Casalta Nabais (2002):

“Em relação ao regime simplificado, introduzido pela chamada reforma da tributação do rendimento de 2000, é de assinalar que a mesma não simplificou a tributação das pequenas empresas, mormente em sede de determinação da matéria tributável, tanto como era seu objetivo.”

O objetivo do RST não é determinar o rendimento real, mas encontrar um critério que permita colocar dentro do sistema contributivo contribuintes que, de outra forma, não pagariam qualquer imposto, ainda que para isso, tenha de se recorrer ao rendimento presumido.

3.4 – Evolução

Como já foi referido anteriormente, a introdução do RST ocorreu em Portugal, com a publicação da Lei nº 30-G/2000 de 29 de dezembro, cuja entrada em vigor foi em janeiro de 2001.

Contrariamente ao que seria de esperar, face ao elevado número de empresas que reunia condições para beneficiar do RST em 2001, previsto no então art.º 53º do CIRC, poucas o viriam a adotar.

Vários foram os motivos apontados para o fracasso do regime simplificado em sede de IRC, dos quais destacamos: I) a obrigatoriedade de permanência no regime por 3 anos; II) a obrigatoriedade de dispor de contabilidade organizada tal como as empresas abrangidas pelo RGT; III) simplificação apenas aparente, em virtude das empresas abrangidas pelo RST incorrerem nas mesmas obrigações acessórias dos restantes sujeitos passivos do RGT; IV) reduzido número de coeficientes para uma vasta lista de atividade, que não atendem às especificidades das empresas por não considerarem a atividade exercida, a localização geográfica ou o investimento realizado; V) criação de muitas burocracias nos serviços da AT; VI) reivindicação dos TOC's em virtude da redução da sua intervenção e consequentemente dos seus honorários.

Na opinião de Faustino (2004) o facto de os coeficientes estarem desajustados da atividade dos sujeitos passivos, e não atenderem à atividade desenvolvida e área geográfica onde estão implantadas, constituiu o principal fator que contribuiu para os contribuintes rejeitarem o RST.

As empresas, mesmo que optassem pelo regime simplificado, nos termos do nº 1, do art.º 115º do CIRC tinham de dispor de contabilidade organizada. A este propósito afirmou ainda Casalta Nabais (2005:395) que:

“carece da mais elementar lógica que, de um lado, se exija às empresas o cumprimento das obrigações contabilísticas próprias da determinação do IRC com base no lucro real, isto é, com base no lucro revelado pela correspondente contabilidade e, por outro lado, se permita às mesmas a opção por uma tributação que, afastando-se da baseada no lucro real, acaba por ter por suporte um lucro normal, um lucro determinado com base em coeficientes.”

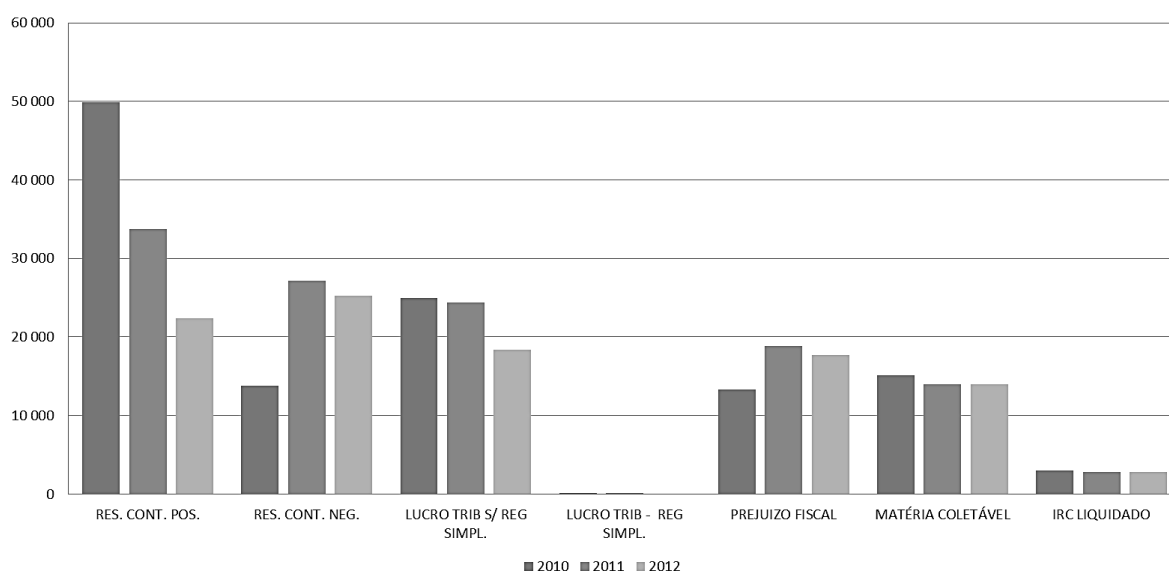
Já, em 2005, o Grupo de Trabalho para a Simplificação do Sistema Fiscal Português (Ministério das Finanças, 2007) analisou os regimes simplificados de tributação,

particularmente os regimes de determinação da matéria coletável através de coeficientes fixos, ou seja, métodos indiretos de aplicação automática, no sentido de propor melhorias.

O Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal (Ministério das Finanças, 2009), também se debruçou sobre o RGS e viria a propor que fosse criado um regime simplificado de base contabilística, bem como a alteração do período de permanência de 3 para 1 ano, que foi acolhida aquando da reintrodução do regime simplificado pela Lei n.º 3-B/2010, de 28/04.

Por todos estes motivos facilmente se concluiu que, o RST, em sede de IRC, não era atrativo para as empresas, e que, o seu fracasso viria a determinar que o mesmo regime, então previsto no art.º 58.º² do CIRC, após sucessivas alterações, em 2010, o n.º 2 do art.º 92.º da Lei n.º 3-B/2010 de 28/04 determinasse a sua revogação, com efeito a partir de janeiro de 2011, dando cumprimento à proposta constante do relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal em outubro de 2009.

Gráfico 1 – Entrega de declarações de IRC de 2010 a 2012 (Milhões de euros)



Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira

O gráfico 1, contém informação relativa aos resultados contabilísticos positivos e negativos, ao lucro tributável com e sem RST, ao prejuízo fiscal apurado, à matéria coletável

² Correspondente ao art.º 53º na redação do CIRC em vigor previamente à produção de efeitos do DL n.º 159/2009, de 13/07, que republicou aquele código

e ao correspondente IRC liquidado, dos exercícios de 2010 a 2012. O mesmo gráfico evidencia bem a falta de expressão do lucro tributável determinado no regime simplificado relativamente ao apurado fora do regime simplificado em 2010, o que facilmente justifica a sua revogação.

Quadro 7 – Número de declarações IRC por regime de tributação

Número de declarações por regime de tributação	2010	%
Regime Geral	362 513	92%
Regime de Isenção Definitiva	3 626	1%
Regime de Isenção Temporária	2 419	1%
Regime de Redução de Taxa	25 588	6%
Regime Simplificado	2 608	1%
Transparência fiscal	4 573	1%
Grupo de Sociedades	3 127	1%
TOTAL	393 891	100%

Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira, 2013-11

Também, pela análise do quadro anterior, se conclui que, em 2010, o regime simplificado já não tinha expressão no total das declarações dos diferentes regimes, reforçando a necessidade de revogação do RST em sede de IRC.

Para Silva (2014:153) “O abandono deste regime à data resultou da reduzida adesão das empresas: apenas ficavam enquadrados no regime simplificado de tributação alguns contribuintes que, incautos, não exerciam devidamente a opção ou aqueles que conseguiam, legitimamente, obter vantagens fiscais na determinação da matéria coletável”.

Recentemente, como medida de promoção das empresas de menor dimensão, o RST foi ripristinado através da Lei nº 2/2014, de 16 de janeiro, que iniciou a reforma do IRC.

Posteriormente a Lei nº 82-B/2014, de 31 de dezembro, com entrada em vigor em 1 de janeiro de 2015, introduziu algumas alterações no sentido de melhorar o regime simplificado.

A este propósito não poderemos deixar de referir a diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 de junho de 2013, que pretende harmonizar os requisitos das contas anuais das PME na UE, permite, contudo, a cada Estado-Membro a aplicação de regimes distintos para as microempresas.

3.5 – *Caraterísticas*

Como caraterística do RST, importa, desde já, salientar que é um regime opcional, pois os sujeitos passivos podem optar entre o RST e o apuramento pelo RGT de acordo com a sua contabilidade. Face a esta possibilidade de o sujeito passivo optar pelo regime de contabilidade organizada, o RST não é um regime vinculativo ou obrigatório. Para Saldanha Sanches (2001) o regime simplificado tem como pressuposto a opção do sujeito passivo ao renunciar o seu direito subjetivo de tributação baseada na contabilidade, optando pelo regime que lhe for mais vantajoso.

Não poderemos esquecer que, em sede de IRC, se trata de um regime dirigido a empresas de reduzida dimensão, que representarão aproximadamente 70% do tecido empresarial Português (Comissão para a Reforma do IRC, 2013), e que deixa possibilidade de opção ao sujeito passivo para a sua aplicação, contrariamente ao que acontecia inicialmente, em que, a adesão ao RST ocorria automaticamente, com o preenchimento dos requisitos, salvo se o sujeito passivo manifestasse vontade de não o fazer. Atualmente a inclusão no RST depende da manifestação expressa por parte do sujeito passivo, não bastando o preenchimento dos referidos requisitos.

Outra importante caraterística do RST é a de ser um regime presuntivo, uma vez que presume os gastos e assume como reais os rendimentos apurados pelo sujeito passivo.

O RST não aceita o apuramento de prejuízos fiscais, originando sempre imposto a pagar, definindo mesmo um rendimento mínimo tributável em sede de IRC.

Ainda a propósito das caraterísticas do RST, refira-se que é simples por tributar os rendimentos através da aplicação de coeficientes, desconsiderando os gastos incorridos pelo sujeito passivo, sendo esta a sua principal caraterística. É esta forma de determinação do rendimento tributável que, em sede de IRS, permite ao titular dos rendimentos estar dispensado de dispor de contabilidade organizada.

4 – O combate à fraude e evasão fiscais e os regimes simplificados

Particularmente, em períodos de crise, como o que se vive atualmente, a carga fiscal, com forte peso dos impostos diretos, aumenta a propensão para a fuga, tornando as declarações dos contribuintes menos credíveis.

Recordamos, a esse propósito, os dados constantes no gráfico 1, do ponto 3.4, relativo às declarações de IRC de 2010 a 2012, onde podemos observar uma tendência decrescente

nos resultados contabilísticos positivos, compensada com crescentes resultados contabilísticos negativos, bem como prejuízos fiscais que, em 2011 e 2012, são superiores à matéria coletável e como resultado, um IRC liquidado baixo. Esta situação atendendo ao objetivo de lucro com que são criadas as empresas não encontra justificação.

Para Ventura (2014:103) “apenas cerca de 26% das empresas em Portugal pagam efetivamente IRC, o que naturalmente pesa na decisão dos governos quando se trata de aumentar receitas e alcançar metas financeiras”.

De acordo com Santos (2009:17) “Os impostos são quase sempre apresentados como uma espécie de ataque do Estado à bolsa dos cidadãos, não como o contributo destes para o contrato social de cidadania, não como o preço da solidariedade e da coesão nacional. A evasão fiscal é socialmente vista com grande tolerância”.

Além da questão cultural, que na cultura latina aceita o incumprimento fiscal, devemos sublinhar a complexidade legislativa do sistema fiscal português e os inerentes custos de cumprimento e de contexto.

Refere Lopes (2008:133) que “Uma legislação fiscal obscura e complexa diminui a predisposição dos contribuintes para cumprir voluntariamente com os requisitos do sistema fiscal. Por sua vez, para a administração fiscal, quanto mais simples for a legislação fiscal, menos ambiguidades se criam na sua aplicação”.

É neste contexto de forte evasão fiscal e elevada complexidade legislativa que assumem extrema importância mecanismos para evitar a fuga ao pagamento de impostos, crescendo a necessidade de mecanismos alternativos de tributação e de outros meios de prova relativamente às declarações adulteradas, que permitam ao Estado cobrar os impostos devidos – as presunções.

De acordo com Pardal (1986:8) “O aumento dos impostos tem como efeito uma forte pressão fiscal. A carga fiscal incentiva a fraude e a evasão fiscais. O legislador tenta travar a fraude e a evasão fiscais através de outros mecanismos legais, para o que cria a presunção.”

Esta visão, de que a carga fiscal incentiva a fraude e evasão fiscais, mantém-se perfeitamente atual, sendo partilhada por diversos autores e alvo de vários estudos, nomeadamente os do Observatório de Economia e Gestão de Fraude (OBEGEF), (2014).

Se ao longo dos tempos foi crescendo a tributação do rendimento partindo dos elementos da contabilidade, atualmente parece ocorrer o inverso, dando-se cada vez mais

relevância à tributação com base em presunções, não só por questões de simplificação, mas também por se tratar de um mecanismo importante de combate à evasão fiscal.

A propósito da reforma fiscal de 2000, defenderam Moura e Fernandes (2000:5):

“A simplificação é outro instrumento chave da reforma. Somos o último país europeu a não ter um sistema de tributação simplificada, com base em rendimentos presumidos para os pequenos contribuinte de IRS e de IRC, que permita alcançar vários objetivos fundamentais: combater a evasão, facilitar a vida tributária aos que têm menos recursos e libertar os meios da administração para outras tarefas onde são mais necessários”.

Ribeiro (2010:511) considera que “o uso da tributação presuntiva, num quadro de desenvolvimento tecnológico onde os recursos informáticos, estatísticos e matemáticos são cada vez maiores, corresponde ao futuro da tributação, trazendo-lhe segurança, justiça, eficiência e economia de meios”.

Hoje, não bastará a qualquer administração fiscal, que se pretenda eficiente, recolher os impostos resultantes das declarações dos contribuintes e na informação contabilística disponível. É pois, necessária outra atuação, de forma a alcançar a percentagem crescente de rendimentos que ficam excluídos das declarações dos contribuintes, sem contudo, acrescer os custos administrativos da administração fiscal e de cumprimento para os contribuintes.

Uma forma de minorar os rendimentos não tributados poderá passar pelo forte incremento dos regimes simplificados, aos quais têm sido apontadas vantagens e desvantagens na sua aplicação, coexistindo opiniões divergentes.

Há, no entanto, outros autores para os quais, contrariamente ao que vem sendo exposto, o RST propicia a fuga à tributação. Para Teixeira Ribeiro (1989:314) “a determinação da matéria coletável através de índices facilita a fuga à tributação”.

Independentemente das opiniões divergentes sobre a utilidade de um RST, as necessidades de financiamento do Estado são crescentes, tornando a luta contra a fraude e evasão fiscal uma urgência, para a qual o RST pode ser uma solução por permitir abranger uma franja de rendimentos que de outra forma ficariam por tributar.

No combate à fraude e evasão fiscal em Portugal a AT tem recorrido essencialmente aos métodos indiretos e ao regime simplificado. Face aos crescentes níveis de economia paralela, ao prolongado período de crise, com o consequente desequilíbrio orçamental e das

contas públicas, tornou-se premente o recurso aos regimes simplificados, justificando plenamente a sua recente reintrodução em sede de IRC³.

O combate à fraude mantém-se como prioridade do Governo, que perante recursos humanos e técnicos limitados, contribuintes cada vez mais informados e mecanismos de fuga cada vez mais complexos e elaborados, necessita de mecanismos que lhe permitam de uma forma simples e com alocação de poucos recursos, controlar o vasto número de pequenos contribuintes que compõe o tecido empresarial, libertando recursos da AT para realidades mais complexas.

Perante a impossibilidade de controlar o universo dos contribuintes, a AT, tendo em atenção o binómio custo/benefício, tem que encontrar soluções que permitam uma distribuição eficiente dos seus recursos.

É neste cenário que o regime simplificado é reintroduzido em Portugal em sede de IRC, fortalecido pelas condições de crise, da elevada economia paralela, a par dos cada vez mais escassos recursos, os quais constituem um conjunto de fatores que tornam imperioso que os sujeitos passivos mais pequenos também paguem impostos, por questões de igualdade, justiça e de simplificação.

Importa, assim, procurar soluções que contribuam para que, grande parte das empresas passem a pagar efetivamente IRC, o que poderá alcançar-se mediante o recurso massivo aos regimes simplificados que permitirão à AT chegar a mais sujeitos passivos, ainda que numa atuação menos intensiva.

Seguidamente analisaremos, então, com maior detalhe os diferentes regimes simplificados de tributação do rendimento em vigor em Portugal.

³ Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro

PARTE II - Análise comparativa dos regimes simplificados de determinação do rendimento – IRS/IRC

Dado que os RST já foram acolhidos entre nós em 2001, tendo sofrido desde então várias alterações quer em sede de IRS, quer em sede de IRC, no presente trabalho, que versa sobre o estudo do RST, será apresentada uma análise normativa de cada um deles, bem como a comparação entre as disposições que preveem o RST em sede de IRS com as que preveem o mesmo regime em sede de IRC, conforme consta seguidamente.

CAPITULO 1 – O Regime Simplificado de determinação do rendimento em sede de IRS

Em Portugal, a reforma fiscal de 2000, introduzida pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro, tornou possível ao sujeito passivo optar pela determinação dos rendimentos profissionais e empresariais pelo regime simplificado ou pelo regime da contabilidade organizada, estabelecendo a mesma lei, no então art.º 33.º-A do CIRS a forma de determinação do lucro tributável no regime simplificado em sede de IRS.

Se tivermos em atenção que, em sede de IRS, antes da reforma de 2000, os sujeitos passivos das categorias B (trabalho independente), C (atividades comerciais) e D (atividades industriais e agrícolas), em média, apresentavam rendimentos de € 4.000, € 2.500 e € 2.000 respetivamente, quando os trabalhadores dependentes apresentavam rendimentos de aproximadamente € 11.000, facilmente se depreende que a evasão fiscal se encontrava a um nível elevado e inoportável, o qual exigia uma intervenção.

Face a esta situação, o RST, em sede de IRS, entrou em vigor em 2001, para aplicação aos sujeitos passivos de IRS cujos rendimentos se enquadrassem na nova categoria de rendimentos empresariais e profissionais

Em 2006, o GTSF apoiou a continuidade desse regime, baseando-se nas vantagens da simplicidade da sua aplicação. Porém, desde a sua criação, o referido regime tem sofrido várias alterações por forma ao seu aperfeiçoamento. A criação desse regime teve por objetivo a simplificação, contudo, não se tem mostrado de tão fácil aplicação para os contribuintes, pois o mesmo sempre suscitou muitas dúvidas de enquadramento. A título exemplificativo podemos referir as regras de mudança de regime ou até mesmo sobre a opção pelo regime geral. Existiam situações em que, no início de atividade, apesar do total de rendimentos estimados pelo sujeito passivo ser superior ao limite definido para a inclusão no RST, os

sujeitos passivos, por cautela, exerciam a opção na própria declaração de início de atividade. No entanto, a mesma não produzia efeitos, pois caso o total de rendimentos do exercício anterior não excedesse o limite definido para a inclusão no RST, se o sujeito passivo não efetuasse a opção até ao final do terceiro mês do período de tributação do início da aplicação do RST, ficaria automaticamente integrado no RST, quando estava convicto que face à sua opção pelo RGT, nele se manteria por três anos.

Tem sido difícil para os contribuintes, em geral, e, também, para os TOC's em particular, alcançarem a perceção do regime e interpretarem a redação legislativa, bem como os vários entendimentos e procedimentos emanados pela AT. São conhecidos muitos casos em que os contribuintes se viram incluídos e obrigados a permanecer no regime simplificado, por um período mínimo de 3 anos, sem que fosse essa a sua pretensão, o que viria inclusivamente a gerar muito contencioso, agravando por esta via os custos de cumprimento através do aumento dos custos de litígio.

O errado enquadramento dos sujeitos passivos terá sido um fator que contribuiu para que não optassem pelo regime simplificado. Assim, a atual redação do regime simplificado procura resolver os problemas de que enfermava o anterior regime simplificado, pretendendo, torna-lo mais atrativo para os contribuintes na sua adesão e para a AT no controle da sua aplicação.

Conforme Silva (2014:169):

“a construção deste regime especial como um verdadeiro regime de opção afasta os principais problemas sentidos no anterior regime em que a prática da Autoridade Tributária contribuiu para um enquadramento errado e involuntário de muitos sujeitos passivos, como se prova pela vasta jurisprudência dos tribunais superiores”.

O Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (PECEFA) 2012/2014, de 31 de outubro, de 2011 e o Documento de Estratégia Orçamental 2012-2016 faz referência ao reforço do combate à fraude e evasão fiscais e à reforma do sistema fiscal pela via da simplificação dos impostos sobre o rendimento.

Na verdade, as Grandes Opções do Plano para 2015, aprovadas pela Lei n.º 82-A/2014, de 31 de dezembro, definiram com um dos vetores fundamentais da política fiscal a concretização da reforma da tributação das pessoas singulares. Esta reforma materializou-se com a publicação da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, da qual constam profundas alterações ao regime simplificado de tributação, que se analisam já de seguida.

1 – Enquadramento normativo

1.1 – Âmbito de aplicação

No que diz respeito ao âmbito de aplicação, e conforme dispõe o n.º 2, do art.º 28º do CIRS, ficam enquadrados no regime simplificado em sede de IRS, os titulares de rendimentos de empresariais e profissionais, isto é, os empresários em nome individual, que desenvolvam atividade comercial, industrial ou agrícola e os profissionais liberais, desde que, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual líquido de rendimentos de € 200.000,00.

Se tivermos em atenção que, de acordo com as alíneas a) e b) do n.º 1, do art.º 28º do CIRS, a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais se faz com base na aplicação das regras do regime simplificado ou com base na contabilidade, mas que o n.º 3 do mesmo artigo deixa ao sujeito passivo enquadrado no regime simplificado a possibilidade de optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade, pelo que podemos afirmar que o enquadramento no simplificado se trata de um enquadramento por defeito.

Deste modo, as pessoas singulares com rendimentos da categoria B, que não optaram pela contabilidade organizada e cujo rendimento anual líquido nesta categoria no exercício anterior não ultrapassou os € 200.000,00, reúnem as condições de aplicação do RST, no entanto, para alguns contribuintes, esse regime poderá não ser o mais vantajoso, podendo então optar pelo regime geral de tributação, aplicando-se nesse caso a avaliação direta.

1.2 – Apuramento do Rendimento Tributável

A forma de determinação do rendimento tributável, no caso de aplicação do regime simplificado, encontra-se prevista no art.º 31º do CIRS, sendo o rendimento tributável o resultado da aplicação dos coeficientes definidos para os vários tipos de rendimento.

Salienta-se que, com o OE de 2014, através da Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, foram introduzidas alterações importantes no regime simplificado no n.º 2, do art.º 28º, alargando a aplicação do mesmo, aos sujeitos passivos com um montante anual líquido de rendimentos da categoria B, no ano de 2013, igual ou inferior a 200 mil euros e não 150 mil euros como anteriormente. A mesma Lei também alterou o n.º 2 do art.º 31º do CIRS, introduzindo-lhe três novos coeficientes de determinação do rendimento tributável, passando-se de apenas

dois coeficientes (20% e 70%) para cinco coeficientes, que marcam o início de um desagravamento da tributação que viria a ter continuidade no OE de 2015.

Estas alterações fiscais visaram sobretudo a uniformização de critérios e regras entre o regime simplificado em sede de IRS e de IRC.

Face às várias alterações anteriormente referidas, o quadro seguinte sintetiza os coeficientes atualmente em vigor para os diferentes tipos de rendimentos, nos termos do n.º 1, do art.º 31.º do CIRS, redação dada pela Lei 82-E/2014, de 31/12:

Quadro 8 – Coeficientes para determinação do rendimento tributável IRS

Art.º 31º do CIRS	Tipo de Rendimentos	Coeficiente
a)	Vendas de mercadorias e produtos	0,15
a)	Prestações de serviços (hotelaria e similares, restauração e bebidas)	0,15
b)	Rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela do artº 151º do CIRS	0,75
c)	Restantes rendimentos de prestações de serviços	0,35
d)	Cessão ou utilização temporária de propriedade intelectual ou industrial, <i>know how</i>	0,95
d)	Outros rendimentos de capitais	0,95
d)	Resultado positivo dos rendimentos prediais	0,95
d)	Saldo positivo entre mais/menos-valias	0,95
d)	Restantes incrementos patrimoniais	0,95
e)	Subsídios não destinados à exploração	0,30
f)	Subsídios destinados à exploração	0,10
g)	Prestações de serviços do sócio a uma sociedade no regime da transparência fiscal	1,00

Assim, em 2014, agravou-se a tributação dos rendimentos profissionais declarados, passando a considerar-se para efeitos de tributação 75%, quando em 2013 eram 70%, mas, por outro lado, registou-se um desagravamento na tributação, quer com a introdução do coeficiente de 10% aplicável às outras prestações de serviços de atividades não previstas na lista anexa ao código do IRS bem como aos subsídios destinados à exploração, quer com o coeficiente de 30% para subsídios não destinados à exploração, quer ainda quanto às vendas, prestações de serviços no âmbito das atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, em que o valor a considerar para efeitos de tributação passou a 15% em 2014, quando anteriormente era de 20%.

Estes cinco novos coeficientes, em vigor, desde 2014, nas alíneas a) a e), do n.º 1, do art.º 31.º do CIRS, passaram a corresponder às alíneas a), b), d), e) e f), do n.º 1, do art.º 31.º do CIRS na versão atualmente em vigor.

Importa salientar que, em consequência da Lei n.º 82-E/2014 de 31 de dezembro, que introduziu OE 2015, ocorreram novamente alterações ao RST, destacando-se as seguintes:

- na alínea b), do n.º 1, do art.º 31.º do CIRS, introdução da palavra "especificamente" na descrição do âmbito de aplicação do coeficiente de 0,75, que se espera que venha finalmente limitar a sua aplicação apenas, e só, às atividades constantes da tabela a que se refere o art.º 151.º do CIRS;

- na alínea c), do n.º 1, do art.º 31.º do CIRS, um novo coeficiente de 0,35 a aplicar às prestações de serviços que não estejam especificamente previstas na tabela anexa, conforme art.º 151.º do CIRS. Este novo coeficiente de 0,35 aplica-se aos rendimentos de prestações de serviços, que não sejam serviços efetuados no âmbito das atividades hoteleiras, restauração e bebidas nem serviços abrangidos pela aplicação do coeficiente de 0,75 definido pela alínea b), do n.º 1, do art.º 31.º do CIRS;

- na alínea g), do n.º 1, do art.º 31.º do CIRS, um novo coeficiente de 1 a aplicar aos rendimentos decorrentes das prestações de serviços efetuadas pelo sócio à sociedade abrangida pelo regime da transparência fiscal;

- no n.º 2 do art.º 31.º do CIRC previsão da exceção à regra de não consideração dos encargos reais incorridos, uma vez que, passou a permitir-se, em determinadas condições, a dedução de contribuições para a Segurança Social, desde que conexas com estas atividades da categoria B;

- a determinação do rendimento tributável diretamente através da aplicação dos coeficientes previstos no n.º 1, do art.º 31.º do CIRS, sem qualquer dependência dos indicadores objetivos de base técnico-científica, que foram eliminados. Até 31-12-2014, de acordo com a redação dada ao n.º 1 do art.º 31.º do CIRS, pela Lei n.º 32-B/2002 de 30 de dezembro, o rendimento tributável resultaria da aplicação dos indicadores de base técnico-científica definidos para os vários setores de atividade. Atendendo aos n.ºs 2 e 4 do mesmo artigo, a tributação, apenas até serem aprovados e publicados os indicadores de base técnico-científica dos diversos setores de atividade, seria efetuada com base em coeficientes aplicáveis aos rendimentos empresariais e profissionais. Porém, como os referidos

indicadores, previstos no n.º 1 do art.º 31º do CIRS, nunca foram publicados. A atual redação dada pelo OE 2015 veio alterar a forma de determinação do rendimento tributável através de um afinamento da aplicação dos coeficientes. Mas, ainda assim, os coeficientes antes previstos no n.º 2 do art.º 31º do CIRS, na redação dada pela Lei n.º 83-C/2013, em vigor até 31-12-2014, passaram a encontrar-se no atual n.º 1, do art.º 31º do CIRS.

1.3 – Redução coeficientes início atividade

De acordo com o n.º 10, do art.º 31º do CIRS, os coeficientes de 0,75, 0,35 e de 0,10 previstos nas alíneas b), c) e f) respetivamente do n.º 1, do art.º 31º do CIRS, são reduzidos em 50 % no período de tributação do início da atividade e, em 25 %, no período de tributação seguinte, desde que, nesses períodos, o sujeito passivo não aufera rendimentos das categorias A ou H.

Quadro 9 – Redução de coeficientes IRS nos dois primeiros períodos pelo RST

Rendimentos	Coeficiente		
	Base	1º Ano	2º Ano
Rendimentos atividades profissionais - tabela artº 151º	0,750	0,375	0,563
Outros rendimentos prestações de serviços	0,350	0,175	0,263
Subsídios destinados à exploração e restantes rendimentos categoria B	0,100	0,050	0,075

Sobre esta matéria importa salientar que, de acordo com o n.º 11 do art.º 31º do CIRS, não haverá lugar à redução dos coeficientes caso tenha ocorrido cessação de atividade há menos de 5 anos. Trata-se tão só, de uma medida específica anti-abuso, e que, tem como objetivo evitar comportamentos abusivos de enquadramento

1.4 – Prejuízos fiscais

Dado que o RST determina o rendimento tributável através de coeficientes, não há lugar ao apuramento de prejuízos fiscais. Contudo, atendendo ao n.º 4 do art.º 55º do CIRS, é permitido aos sujeitos passivos enquadrados no RST a dedução ao rendimento tributável dos prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores àquele em que se iniciar a aplicação do regime.

1.5 – Taxas

As taxas de IRS a aplicar no RST são as taxas progressivas que se encontram definidas no n.º 1 art.º 68º do CIRS, constantes no quadro seguinte.

Quadro 10 – Taxas progressivas art.º 68º do CIRS

Rendimento Colétavel (€)	Taxas (percentagem)	
	Normal (A)	Média (B)
Até 7 000	14,50	14,500
De mais de 7 000 até 20 000	28,50	23,600
De mais de 20 000 até 40 000	37	30,300
De mais de 40 000 até 80 000	45	37,650
Superior a 80 000	48	-

Atendendo agora ao nº 2, do art.º 68º do CIRS, se o montante do rendimento coletável for inferior a € 7.000, bastará multiplica-lo por 14,5% para se obter o valor de imposto. Se o rendimento coletável for superior a € 7.000 terá de se decompor em duas partes uma, igual ao limite do maior dos escalões que nele couber, à qual se aplica a taxa média da col. (B) correspondente a esse escalão, outra igual ao excedente, a que se aplica a taxa normal da col. (A) respeitante ao escalão imediatamente superior.

Ainda a propósito das taxas progressivas do IRS a aplicar aos contribuintes do RST, convém salientar que as mesmas não têm qualquer diferença relativamente aos contribuintes do RGT.

1.6 - Tributação autónoma

O nº 8, do art.º 73º do CIRS exclui de tributação autónoma as despesas de representação e os encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, nos termos dos seus nºs 2, 10 e 11, bem como as despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador conforme estabelece o nº 7 do mesmo artigo, dos sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado de determinação do lucro tributável.

1.7 – Pagamentos por conta

A titularidade de rendimentos da categoria B determina, de acordo com o nº1, do art.º 102º do CIRS, a obrigatoriedade dos sujeitos passivos efetuarem três pagamentos por conta do imposto devido a final, até ao dia 20 de cada um dos meses de julho, setembro e dezembro.

1.8 – Obrigações declarativas e contabilísticas

De acordo com o n.º 1, do art.º 117º do CIRS, a contrário, os sujeitos passivos abrangidos pelo RST não estão obrigados a dispor de contabilidade.

Relacionada com as alterações da forma de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, previstas no art.º 28º do CIRS, no OE de 2014, importa referir a alteração do art.º 10º do diploma que aprovou o Sistema Normalização Contabilística (SNC), elevando-se o montante do volume de negócios para efeito de dispensa do SNC para os 200 mil euros. Assim, passou a ser aquele o montante da média do volume de negócios dos últimos 3 anos, que permite a dispensa da obrigação de dispor de contabilidade organizada aos profissionais liberais ou empresários em nome individual.

1.9 – Início/ Cessação/Reinício de Atividade

Os casos de início de atividade têm sido suscetíveis de muitas dúvidas na aplicação prática do RST. De acordo com o n.º 10, do art.º 28º do CIRS, o sujeito passivo poderá ficar enquadrado no RST se a sua estimativa de rendimentos, constante na própria declaração de início de atividade que apresenta for inferior a 200 mil euros. Caso pretenda o regime da contabilidade organizada terá de assinalar essa opção.

Porém, importa clarificar que o valor de rendimentos estimados pelo sujeito passivo deve corresponder apenas ao período de atividade, pois a AT a partir do valor informado pelo sujeito passivo estima o valor anual. Se o sujeito passivo, involuntariamente, informa um valor de rendimentos correspondente a um ano e não apenas aos meses de atividade, no exercício de início, poderá ficar enquadrado, por imposição legal, no regime da contabilidade organizada.

De acordo com o n.º 6, do art.º 28º do CIRS, cessa a aplicação do regime simplificado, sempre que o sujeito passivo ultrapasse em dois períodos de tributação consecutivos o montante anual líquido de rendimentos da categoria B de € 200.000,00, ou se num exercício exceder esse montante em 25%. Nestes casos, o sujeito passivo passa a ser tributado pelo regime da contabilidade organizada no período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer um desses factos.

Uma alteração importante ocorrida em 2015 refere-se aos casos de cessação de atividade e posterior reinício através da revogação dos n.ºs 11, 12 e 13 do art.º 28.º do CIRC. Desta forma foi eliminada a obrigação de aplicar o mesmo regime de determinação dos

rendimentos empresariais e profissionais que vigorava à data da cessação, desde que, o reinício acontecesse antes de 1 de janeiro do ano seguinte, àquele em que se tivessem completado 12 meses, contados da data dessa cessação.

1.10 – Permanência no Regime / Opção pela Contabilidade

De acordo com a alínea b) do n.º 4, do art.º 28º do CIRS, a opção do sujeito passivo para a determinação dos rendimentos se basear na contabilidade deve ser efetuada através da entrega da declaração de alterações, até ao final do mês de março, produzindo efeitos no próprio ano em que é entregue.

Uma das alterações introduzidas pelo OE 2015, que importa realçar, refere-se à atual redação do n.º 5, do art.º 28º do CIRS, que veio eliminar o período mínimo de permanência de três anos no regime optado, quer seja o simplificado ou a contabilidade organizada, passando o sujeito passivo a manter-se no regime escolhido até que efetue nova opção. Em suma, qualquer que seja a opção do sujeito passivo, ela mantém-se válida até sua manifestação expressa em contrário, sempre mediante a entrega da declaração de alterações, até ao final do mês de março, produzindo efeitos no próprio exercício da sua entrega.

Apesar desta alteração, o RST mantém-se um regime de enquadramento por defeito, pois mediante a verificação dos pressupostos da sua aplicação previstos no n.º 2, do art.º 28º do CIRS, e não optando pela tributação com base na contabilidade, o sujeito passivo ficará obrigatoriamente incluído no regime simplificado para a determinação do seu rendimento tributável. Isto é, no RST verificados os seus pressupostos e não tendo o sujeito passivo feito opção pela contabilidade organizada, manter-se-á a sua aplicação até que o sujeito passivo indique essa mudança. Também no caso de o sujeito passivo ter optado pela determinação do rendimento tributável com base na contabilidade organizada, poderá anualmente analisar a sua opção, e se nada fizer permanecerá nesse regime até que proceda à sua alteração através da entrega da declaração de alterações a realizar até final do mês de março do ano em que se pretenda o novo regime.

Como nota conclusiva ao RST em sede de IRS, refira-se que, desde a sua entrada em vigor em 2001 até à atual redação, o regime foi aperfeiçoado, destacando-se essencialmente a eliminação da exigência do período mínimo de permanência, a utilização provisória dos coeficientes ter-se tornado definitiva por via da eliminação dos indicadores objetivos de base

técnica para os diferentes setores de atividade económica, e a passagem de dois coeficientes para sete, a aplicar consoante o tipo de rendimentos em causa. Ainda relativamente aos coeficientes, no caso das vendas de mercadorias e produtos e das prestações de serviços de hotelaria, restauração e bebidas, salienta-se o desagravamento que representou a alteração do seu coeficiente para 0,15, conforme a alínea a) do n.º 1, do art.º 31º do CIRS.

CAPITULO 2 – O Regime Simplificado de determinação da matéria coletável em sede de IRC

Em Portugal, a reforma fiscal de 2000, introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, veio estabelecer a possibilidade de aplicação do RST em sede de IRC e a forma de apuramento do correspondente lucro tributável, através do art.º 46.º-A do CIRC.

Após a sua revogação pela Lei n.º 3-B/2010, a Comissão para a Reforma do IRC, liderada por António Lobo Xavier, propôs a reintrodução do regime simplificado de determinação da matéria coletável, argumentando a redução dos custos de cumprimento para os sujeitos passivos, bem como para a AT na sua ação de acompanhamento e fiscalização. Essa reintrodução do RST concretizou-se através da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que republicou o CIRC, procedeu à reforma da tributação das sociedades e aditou os art.ºs 86.º-A e 86.º-B ao CIRC, que recentemente sofreu alterações com a Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro, com entrada em vigor em 1 de janeiro de 2015. Pelo que, no presente capítulo iremos analisar detalhadamente o funcionamento do RST em sede de IRC, na sua versão atual.

2 – Enquadramento normativo

2.1 – Âmbito de aplicação

O art.º 86º-A do CIRC define o âmbito de aplicação do regime e no que respeita à incidência pessoal, estabelece no seu n.º 1 que, podem optar pelo regime simplificado os sujeitos passivos i) residentes; ii) não isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação; iii) que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Assim, estão excluídos do âmbito de aplicação subjetiva do regime simplificado em sede de IRC, todos os sujeitos passivos abrangidos pelo regime da transparência fiscal nos

termos do art.º 6º do CIRC bem como aqueles a quem se aplique o regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS) conforme art.º 69.º do CIRC.

Os sujeitos passivos, enquadrados no n.º 1 do art.º 86-A do CIRC, só podem optar pelo regime simplificado se reunirem, cumulativamente, as seis condições definidas nas alíneas a) a f), do n.º 1, do art.º 86º-A do CIRC.

Desde logo, a necessidade de que, no período de tributação imediatamente anterior, os sujeitos passivos tenham obtido um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a 200.000 euros, que o total do seu balanço não exceda 500.000 euros e que não estejam legalmente obrigados à revisão legal das contas. O seu capital social não seja detido em mais de 20%, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, por entidades que não preencham alguma das condições previstas nas alíneas anteriores, exceto quando sejam sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco. São ainda condições, a adoção do regime de normalização contabilística para microentidades aprovado pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e que não tenha havido renúncia à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime.

2.2 – Forma de determinação da matéria coletável

No RST, em sede de IRC, a matéria coletável obtém-se através do método presuntivo, recorrendo à aplicação de coeficientes aos diferentes tipos de rendimento.

O art.º 46.º-A da Lei n.º 30-G/2000, de 30/12 veio estabelecer a forma de determinação do lucro tributável no RST em sede de IRC, que viria a sofrer inúmeras alterações até à sua revogação, conforme o n.º 2 do art.º 92.º da Lei n.º 3-B/2010 de 28/04.

Porém, a Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que reintroduziu o RST em sede de IRC, veio aditar ao CIRC o art.º 86.º-B, que estabelece a forma de determinação da matéria coletável, prevendo nas suas alíneas a) a f), cinco diferentes coeficientes a aplicar consoante os rendimentos que estejam em causa.

Mais recentemente, a Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro, poucas alterações introduziu ao regime simplificado previsto no art.º 86.º-B do CIRC, que passaram apenas por: i) substituir na alínea b), do seu n.º1, a expressão “atividade profissionais constantes da tabela” pela expressão “atividades profissionais especificamente previstas na tabela”; ii) aditar um novo número, passando o n.º 9, do art.º 86.º-B do CIRC, a estabelecer a forma de apuramento do resultado positivo dos rendimentos prediais, através da dedução ao montante

dos rendimentos prediais ilíquidos, até à sua concorrência, das despesas de manutenção e de conservação dos imóveis que os geraram, do imposto municipal sobre imóveis, do imposto do selo que incide sobre o valor dos prédios ou parte de prédios, dos prémios dos seguros obrigatórios e das respetivas taxas municipais

Assim, os coeficientes a aplicar para os diferentes tipos de rendimento, em vigor a partir de 1 de janeiro de 2015, são os constantes do quadro seguinte:

Quadro 11 – Coeficientes para determinação da matéria coletável IRC

Art.º 86.º-B do CIRC	Tipo de Rendimentos	Coeficiente
a)	Vendas de mercadorias e produtos	0,04
a)	Prestações de serviços (hotelaria e similares, restauração e bebidas)	0,04
b)	Rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela do artº 151º do CIRS)	0,75
c)	Restantes rendimentos de prestações de serviços	0,10
c)	Subsídios destinados à exploração	0,10
d)	Subsídios não destinados à exploração	0,30
e)	Cessão ou utilização temporária de propriedade intelectual ou industrial, <i>know how</i>	0,95
e)	Outros rendimentos de capitais	0,95
e)	Resultado positivo dos rendimentos prediais	0,95
e)	Saldo positivo entre mais/menos-valias	0,95
e)	Restantes incrementos patrimoniais	0,95
f)	Valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito	1,00

2.3 - Valor mínimo de matéria coletável

Atendendo à redação do nº 2, do art.º 86.º-B, a matéria coletável não pode ser inferior a 60% do valor anual da retribuição mínima garantida. Tomando por base o valor da retribuição mínima mensal garantida de € 505,00, definido no Decreto-Lei nº 144/2014, de 30 de setembro e que vigora em 2015, teremos uma matéria coletável mínima de € 4.242,00 correspondente a $60\% \times 14 \text{ meses} \times € 505,00$. Assim, por exemplo nos casos em que o coeficiente aplicável seja o de 0,04, para rendimentos até € 106.050,00, inclusive, a sua matéria coletável será de € 4.242,00.

Face àquela imposição de um valor mínimo de matéria coletável correspondente a 60% do valor anual da retribuição mensal mínima garantida, os sujeitos passivos antes de

optarem pelo regime simplificado terão de efetuar os seus cálculos para aferir se o mesmo lhes é de facto mais vantajoso que o RGT. Assim, uma vez que da comparação do valor de imposto mínimo de € 721,14 no RST, resultante da aplicação da taxa de 17% aos € 4.242,00, com o valor do mínimo de € 1.000,00 para o PEC a que ficará obrigado um sujeito passivo que opte pelo RGT, definido pelo n.º 2, do art.º 106º do CIRC, o RST afigura-se mais vantajoso.

2.4 - Redução coeficientes no início atividade

Um incentivo a considerar para a adoção do regime simplificado será o facto de os coeficientes de 0,04 e de 0,10, previstos nas alíneas a) e c) do n.º1, do art.º 86º-B do CIRC, serem reduzidos em 50% e 25%, no período de tributação do início de atividade e no seguinte, respetivamente, conforme prevê o n.º 5, do art.º 86-B. Uma vez que o sujeito passivo pode optar pelo regime simplificado ou pela contabilidade organizada, deve ponderar essa redução de 50% no primeiro exercício de atividade e de 25% no segundo, sendo que, posteriormente poderá optar pela contabilidade organizada se esta lhe for mais vantajosa.

Ainda de acordo com o n.º 5, do art.º 86-B do CIRC, o valor mínimo de matéria coletável referido anteriormente, no ponto 2.3, também beneficia desta redução de 50% e 25%, no período do início de atividade e no período seguinte, respetivamente.

Quadro 12 – Redução de coeficientes IRC nos dois primeiros períodos pelo RST

Rendimentos	Coeficiente		
	Base	1º Ano	2º Ano
Vendas mercadorias e produtos	0,040	0,020	0,030
Prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividade hoteleiras e similares, restauração e bebidas	0,040	0,020	0,030
Restantes prestações de serviços	0,100	0,050	0,075
Subsídios destinados à exploração	0,100	0,050	0,075

2.5 – Prejuízos Fiscais

No RST, a determinação da matéria coletável, prevista no art.º 86.ºB do CIRC, resulta da aplicação de um coeficiente ao correspondente rendimento, não dando por esse motivo lugar à formação de prejuízos fiscais. Porém, podem permanecer prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores, que, no entanto não poderão ser deduzidos. Apenas no

caso de cessação do regime, o sujeito passivo pode deduzir os prejuízos fiscais que se encontrem dentro do período de reporte, tal como define o art.º 52º do CIRC.

2.6 – Taxa

Aos sujeitos passivos abrangidos pelo RST, para os primeiros € 15.000 de matéria coletável, será de aplicar a taxa de 17% prevista no n.º 2, do art.º 87º do CIRC, por serem entidades que preenchem os requisitos de qualificação como PME nos termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, como já foi anteriormente explicitado, e de 21% para a matéria coletável remanescente.

2.7 - Derrama Municipal

Tendo em atenção que a derrama municipal incide sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, e que os sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado não apuram lucro tributável mas matéria coletável, logo, os mesmos estão dispensados da obrigação de pagamento da derrama municipal, definida no n.º 1, do art.º 18º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro.

2.8 - Tributação autónoma

De acordo com o n.º 15, do art.º 88º do CIRC, as taxas de tributação autónoma previstas nos números 7, 9, 11, 13 do mesmo artigo, bem como o disposto no número 14, não são aplicáveis aos sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável.

Assim, as despesas de representação previstas no n.º 7, do art.º 88º do CIRC, as ajudas de custo e deslocações em viatura própria do trabalhador do n.º 9, lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos total ou parcialmente isentos previstos no n.º 11, indemnizações, bónus e outras remunerações variáveis e gestores administradores ou gerentes definidos no n.º 13, ficam isentos de tributação autónoma.

Tendo em conta o referido n.º 15, do art.º 88º do CIRC, bem como os seus números 1, 3 e 8, apenas as despesas não documentadas, os encargos com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título tanto a pessoas singulares como coletivas residentes fora do território nacional que beneficiem de um regime claramente mais favorável - exceto se o sujeito passivo provar a realização das operações e que as mesmas

não têm caráter anormal ou um montante exagerado - se encontram sujeitas a tributação autónoma.

Ainda a propósito desta matéria, convém referir que o agravamento percentual da tributação autónoma, previsto no n.º 14 do art.º 88º do CIRC, não tem aplicação no RST uma vez que nunca se apura prejuízo fiscal.

Face ao exposto, poderemos concluir que, em matéria de tributação autónoma, o regime simplificado é uma opção muito favorável relativamente ao regime geral.

2.9 - Pagamento especial por conta

De acordo com a alínea d) do n.º 11, do artigo 106º do CIRC, os sujeitos passivos integrados no RST estão dispensados de efetuar pagamento especial por conta (PEC). Contudo, caso cesse a aplicação do RST em virtude da falta de verificação dos requisitos estipulados pelas alíneas a) e b), do n.º 1, do art.º 86º A do CIRC, o PEC terá de se efetuar até ao fim do terceiro mês do período de tributação seguinte.

2.10 – Deduções à coleta

Atendendo ao n.º 8, do artigo 90º do CIRC, à coleta dos sujeitos passivos do RST, apenas são permitidas deduções relativas à dupla tributação internacional e às retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso.

2.11 – Obrigações declarativas e contabilísticas

Relativamente às obrigações declarativas no RST, de acordo com o art.º 117º do CIRC, os sujeitos passivos nele enquadrados, devem entregar declaração de inscrição, declaração de alterações ou de cessação, nos termos dos artigos 118.º e 119.º do CIRC, declaração periódica de rendimentos modelo 22 juntamente com o anexo E nos termos do artigo 120.º do CIRC e a declaração anual de informação contabilística e fiscal, conforme artigo 121.º do CIRC.

O n.º 13, do art.º 12.º da Lei 2/2014, de 14/01 prevê a publicação de diplomas com vista à simplificação dessas obrigações, previsão legal que se materializou quanto à Informação Empresarial Simplificada – Declaração Anual (IES/DA), com a publicação de um novo modelo declarativo, pela Portaria 271/2014 de 23/12.

Assim, os sujeitos passivos que, nos termos do artigo 86.º-A do CIRC, optaram pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável, não se encontram dispensados da entrega da IES/DA, continuando obrigados ao registo da prestação de contas.

Estabeleceu a Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro que as microentidades estão dispensadas da entrega dos Anexos L, M e Q. Por sua vez, o n.º 13, do art.º 12 da Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro, estabeleceu que, a partir de 01-01-2014, as microentidades que aderiram ao RST em sede de IRC estão dispensadas da entrega dos anexos O e P.

As obrigações contabilísticas para as sociedades que exercem, a título principal, uma atividade comercial ou empresarial estão previstas no art.º 123.º do CIRC, de acordo com o qual estas entidades estão obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei, pelo que é necessário fazer a articulação da legislação fiscal com os normativos contabilísticos em vigor.

Do ponto de vista contabilístico, o Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, define as regras para a contabilidade e demonstrações financeiras simplificadas para as microentidades, às quais se exige o balanço, a demonstração de resultados e o respetivo anexo, dispensando-as das demonstrações de fluxos de caixa e de alterações de capital próprio.

No caso particular dos sujeitos passivos que reúnem os requisitos para enquadramento no RST, e tendo em atenção que o seu volume de negócios não ultrapassa os € 200.000,00, o regime contabilístico aplicável é o regime das microentidades previsto no Decreto-Lei 36-A/2011.

De referir ainda que, apesar de constar neste regime, mais concretamente, na alínea c), do n.º 1, do art.º 2.º, como condição para classificação como microentidade, que o número de funcionários não poderá ser superior a cinco, resulta do disposto no art.º 7.º da Lei 2/2014, de 14/01, que os sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado, independentemente do número de empregados de que disponham, aproveitam do regime contabilístico previsto para as microentidades.

Em suma, as empresas que adotem o RST, quanto às suas obrigações contabilísticas e fiscais, não têm grandes vantagens relativamente às do RGT uma vez que a aplicação da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF- PE) não as desobriga de manter a sua contabilidade organizada, nem da entrega das modelo 22 e IES/DA, embora esta última com menos anexos.

2.12 – *Início /Cessação do regime*

Os sujeitos passivos de IRC que reúnam cumulativamente as condições previstas no n.º 1, do art.º 86.º-A do CIRC, anteriormente enumeradas no ponto 2.1, podem optar pelo RST através da manifestação dessa intenção na declaração de início de atividade, fazendo uso da opção – *opting in*.

No caso de sujeito passivos que já exerciam a sua atividade e pretendam optar pelo RST, devem até ao fim do segundo mês do período de tributação em que pretende iniciar a sua aplicação, apresentar a declaração de alterações referida no art.º 118.º do CIRC. Isto é, caso se trate de um sujeito passivo cujo período de tributação seja coincidente com o ano civil, terá até ao final do mês de fevereiro para optar pelo regime.

Se se tratarem de sujeitos passivos que iniciem a sua atividade após 1 de janeiro, deverão formalizar a sua opção pelo regime logo na declaração de início de atividade. Neste caso em concreto, uma vez que não há elementos do exercício anterior para verificação dos requisitos do n.º 1, do art.º 86.º A, verificados os restantes requisitos, o enquadramento tem em conta o valor dos rendimentos estimados constantes na declaração de início de atividade.

Atendendo aos n.ºs 4 e 5, do art.º 86.º-A do CIRC, cessa a aplicação do regime simplificado sempre que:

- deixe de se verificar qualquer um dos requisitos do regime, previstos nas alíneas a) a e), do n.º 1, do art.º 86.º-A do CIRC;

- o sujeito passivo manifeste a intenção de renúncia à sua aplicação, através da entrega de declaração de alterações até ao fim do segundo mês do período de tributação em que pretende abandonar o regime. Nestas circunstâncias, atendendo à alínea f), do n.º 1, do art.º 86.º A do CIRC, o sujeito passivo não pode voltar a optar pela aplicação deste regime durante três anos.

- o sujeito passivo não cumpra as obrigações de emissão e comunicação das faturas, previstas no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) e no n.º 1, do art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, respetivamente;

Cessando a aplicação do RST os seus efeitos reportam sempre ao primeiro dia do período de tributação em que deixaram de se verificar os requisitos ou em que foi manifestada a intenção de renúncia.

Como nota conclusiva, importa salientar que o atual RST em sede de IRC encontra justificação para a sua existência nos mesmos fundamentos que presidiram à sua criação em 2000. Porém, assinala-se como principal diferença tratar-se agora de um regime verdadeiramente opcional *opting in*, característica que muito contribui para eliminar os problemas de enquadramento e consequente litigância, que anteriormente ocorriam, uma vez tratar-se de um regime regra que os sujeitos passivos podiam afastar se optassem pelo RGT *opting out*.

Outra importante diferença a registar no atual RST em sede de IRC é a ampliação dos coeficientes de dois para seis, tentando abarcar de expressa e individualmente os vários tipos de rendimentos.

CAPITULO 3 – Os Regimes Simplificados de IRS/IRC: breves reflexões críticas

3.1 – Vantagens e Desvantagens da adoção dos RST de IRS/IRC

A principal vantagem a assinalar relativamente ao RST é a simplicidade na determinação do imposto a pagar, um aspeto positivo tanto para os contribuintes como para a AT.

Conforme Lopes (2008:141):

“A utilização de regimes simplificados de cálculo de base tributável assente em presunções, oferece, porventura, a vantagem de conferir certeza e simplicidade às relações fiscais. Por um lado, estes métodos são meios eficazes no combate à fraude fiscal e na simplificação do trabalho administrativo das administrações fiscais, por outro, os contribuintes verão, em muitos casos, aligeiradas as suas obrigações formais de registo e a complexidade das suas declarações de rendimento”.

Não são conhecidos em Portugal muitos estudos aprofundados sobre a temática dos regimes simplificados de determinação do rendimento, contudo abunda documentação que compila informação sobre as diferentes alterações legislativas ao regime simplificado previstas no normativo português, bem como, vasta jurisprudência à volta desta temática, que, contrariamente ao que seria exetável, dá conta da complexidade da sua aplicação prática e da quantidade de litígios que suscita, sendo esta uma grande desvantagem. Refira-se que as frequentes alterações legislativas ao RST são potenciadoras desta dificuldade de

aplicação de um regime supostamente simples, mas que levanta questões logo à partida pelo enquadramento dos contribuintes.

A discussão das vantagens e desvantagens em sede de IRS e de IRC é o que nos ocupará já de seguida.

3.1.1 – IRS

Conforme já se referiu anteriormente, o RST, em sede de IRS, sofreu várias alterações e melhorias desde 2001, mas, ainda é alvo de controvérsia relativamente às suas virtudes e limitações, algumas das quais são comuns ao RST de IRC, como a simplicidade, a possibilidade de opção pelo RGT, definir coeficientes que não adaptados a situações tão heterogéneas, que desenvolveremos mais detalhadamente em 3.1.2.

Em 2015, assinalam-se positivamente a eliminação do período mínimo de permanência e a introdução da possibilidade de dedução das contribuições para a segurança social conexas com a atividade, alterações que vão ao encontro das principais críticas que lhe eram apontadas e que desta forma ficam sanadas, satisfazendo as pretensões dos contribuintes.

De uma análise detalhada aos coeficientes de determinação do rendimento tributável no RST, ressaltam incoerências, até mesmo situações de injustiça fiscal. Por exemplo, das diferentes atividades profissionais previstas no art.º 151º do CIRS, a que corresponde o coeficiente de 0,75, o mesmo tanto pode ser adequado como completamente desajustado. Para tal, basta pensar-se em diferentes atividades como a de advogados, tradutores ou outras, em que o exercício das mesmas poucos gastos exigem como um espaço para o desenvolvimento da atividade e alguns livros. Nestes casos, o coeficiente de 0,75 poderá ser adequado, mas noutras atividade cujo exercício implique algum investimento como será o caso de médicos radiologistas, estomatologistas cujos equipamentos são dispendiosos, os mesmos 0,75 serão excessivos.

Será o regime simplificado adequado para atividades que envolvam investimento em ativos, e para os casos em que o início da atividade não permita gerar lucros? O gestor e o responsável pela contabilidade devem estar atentos a estas realidades, sob pena de não sendo o RST o mais adequado, a sua escolha trazer prejuízo para o contribuinte no valor de imposto a pagar, não sendo, por esta via, a opção fiscalmente mais favorável.

3.1.2 – IRC

As opiniões sobre a reintrodução do RST, em sede de IRC, através do art.º 6º da Lei nº 2/2014 de 16 de janeiro são divergentes, coexistindo os elogios e críticas. Tendo em conta as vantagens apontadas ao RST, por exemplo no RCDRF (1996), por Faustino (2004), por Lopes (2008) ou por Silva (2014), concluímos que após as últimas alterações ao RST, lhe poderemos apontar, como principais vantagens as seguintes:

- i) Permitir o cálculo imediato da matéria coletável e sem ambiguidades, através da aplicação de coeficientes aos rendimentos obtidos;
- ii) Tributações autónomas inferiores ao RGT;
- iii) Ausência do PEC;
- iv) Regime verdadeiramente opcional.

Pelo facto do RST aplicar coeficientes aos rendimentos obtidos para determinar a matéria coletável permite “uma rápida e regular arrecadação de receitas tributárias” como referiu Lopes (2003:71).

Relativamente ao carater opcional deste regime, destacamos a circunstância, de apesar de os fundamentos e *modus operandi*, vertidos na norma introduzida em 2000, serem essencialmente os mesmos da norma de 2014, estamos atualmente perante um verdadeiro regime opcional e não perante um regime regra, suscetível de afastamento, mediante opção pelo regime geral. Esta alteração, aparentemente pequena, além de permitir o cumprimento da tributação pelo rendimento real definida na CRP, simplifica a relação dos sujeitos passivos com a AT, reduzindo bastante a litigância. Talvez por esse motivo e por o novo regime simplificado cuidar de um enquadramento mais favorável para as principais atividades industriais e comerciais, a Comissão de Reforma do IRC tenha estimado que pudessem vir a aderir ao regime 197400 empresas, das quais 161000 com um regime mais favorável.

O facto dos sujeitos passivos do RST estarem dispensados de efetuar pagamentos especiais por conta e a não sujeição a tributação autónoma relativamente às despesas de representação, às ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, não têm sido vantagens suficientemente atrativas para incentivar a sua adoção, ficando os números de sujeitos passivos enquadrados no RST em 2014 muito aquém do que era esperado. Assim, de acordo com Miranda (2015), apenas 17 mil empresas aderiram em

2014 ao novo RST em IRC. Um número pequeno face ao universo potencial de 300 mil empresas, representando cerca de 74% do tecido empresarial português, que poderiam vir a beneficiar da medida, conforme anunciado pelo Governo quando da apresentação da proposta de reforma do IRC em 2013.

Passando agora aos problemas apontados ao novo RST, os mesmos não são novos, tendo já sido apontados por Faustino (2004), por Casalta Nabais (2005) e por Silva (2014). Desde logo, importa referir que efetua a tributação pelo rendimento real presumido e não pelo rendimento real, o que contraria o estabelecido pelo n.º 2, do art.º 104º da CRP.

Outro problema prende-se com a falta de especialização nos coeficientes previstos para a determinação da matéria coletável, que pode inclusive conduzir à violação do princípio da capacidade contributiva. De referir que, os coeficientes são elaborados a partir de estatísticas da ATA referentes às declarações de rendimentos apresentadas pelas empresas nos últimos anos, refletindo margens estimadas pela ATA para as várias atividades económicas, nalguns casos muito enviesadas face à realidade.

A adesão facultativa ao RST, anteriormente apontada como uma vantagem, é simultaneamente uma desvantagem, pois condiciona a generalização da medida a um número maior de empresas, com as consequentes perdas de receitas de IRC.

Outra desvantagem apontada ao RST, prende-se com o facto de não permitir o apuramento de prejuízos, podendo por isso ser desaconselhável, no exercício de arranque da atividade, e/ou em exercícios de elevado investimento em ativos.

O facto das empresas que adotam o RST estarem obrigadas a dispor de contabilidade organizada suscita dúvidas, uma vez que, se questiona qual a legitimidade da aplicação de um regime para a determinação da matéria coletável que não tem em conta o resultado contabilístico apurado. Por impor às empresas que fiscalmente pretendam optar pelo RST que contabilisticamente tenham de adotar o regime de normalização contabilística das microentidades, conforme o Decreto-Lei n.º 36-A/2001, de 9 de março, é uma interferência do direito fiscal no direito contabilístico. Bastará a adoção das regras do SNC para inviabilizar o enquadramento do sujeito passivo no RST, o que não parece muito compreensível.

Outra desvantagem que continua a ser apontada ao RST prende-se com a sua aplicação é “limitada”, por não beneficiar efetivamente as PME na simplificação do apuramento da matéria coletável, pois os valores de rendimentos e ativo que define para o

enquadramento, apenas abrangem algumas das empresas que caem no conceito de Microempresas.

Por fim, ainda como desvantagem do RST, podemos apontar a falta de harmonização entre as regras da contabilidade e as regras da fiscalidade. O regime simplificado é aplicável aos sujeitos passivos com volume de negócios inferior a € 200.000,00 e o regime das microentidades abrange os contribuintes com volume de negócios até € 500.000,00.

Para uma melhor visualização da discrepância entre o critério fiscal e o critério contabilístico, na qualificação dos sujeitos passivos que podem ser abrangidos pelo regime simplificado, introduz-se o quadro seguinte, onde se apresentam os critérios para definição de microempresas, na contabilidade, na fiscalidade, e no direito europeu.

Quadro 13 – Critérios para enquadramento como microempresas em IRC

Microempresas	Volume Negócios /	Total Balanço	Nº Trabalhadores
Diretiva 2013/34/UE, de 26 de Junho de 2013	700.000 €	350.000 €	10
Normalização contabilística para microentidades, Lei nº 35/2010 de 2 de Setembro	500.000 €	500.000 €	5
Regime Simplificado Tributação em IRS, art.º 28º nº 2 CIRS	200.000 €	500.000 €	-
Regime Simplificado Tributação em IRC, art.º 86º A, nº 1, a) e b)	200.000 €	500.000 €	-

Verifica-se que, apesar da publicação da diretiva 2013/34/EU, do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 de junho de 2013, para harmonização dos requisitos das contas das PME em toda a EU e cuja transposição se deverá concretizar até 20 de julho de 2015, os critérios definidos para as microempresas ainda são completamente díspares nos diferentes normativos e diferentes dos previstos na nova diretiva da contabilidade.

Como balanço, destacamos que, embora o RST em IRC tenha sido acolhido com satisfação pelas empresas, enferma de vários problemas, como é o caso da divergência nos critérios de adesão ao RST e nos critérios de normalização contabilística para as microentidades, sendo necessário caminhar para a uniformização dos mesmos, juntamente com os da Diretiva 2013/34/EU, de 26 de junho de 2013.

Faustino (2004) teceu críticas ao RST, merecendo destaque que considera não existir verdadeiramente simplificação para as empresas do RST, uma vez que estão obrigadas a

dispor de contabilidade organizada e a cumprir as mesmas obrigações acessórias que as empresas do RGT, exceto no que respeita ao anexo da declaração de rendimentos, e que os coeficientes previstos não atendem às especificidades das empresas, no que diz respeito à atividade exercida, à localização e ao investimento efetuado.

Esta questão de, mesmo aderindo ao RST, as sociedades serem obrigadas a dispor de contabilidade organizada e de suportar os gastos com um Técnico Oficial de Contas, quando em IRS os trabalhadores em nome individual podem prescindir da contabilidade organizada, é essencial na distinção do funcionamento do RST em sede de IRS e IRC.

Entre pontos contra e a favor do RST, relembra-se que a sua adoção em Portugal teve como principal objetivo alcançar os tão desejados princípios da simplicidade e da facilidade de cumprimento. Porém, tantos anos após a sua introdução e sucessivas alterações, esses princípios estão longe de serem alcançados, bastando para tal pensar nos diferendos que têm surgido entre os sujeitos passivos e a AT ao longo dos vários anos da sua aplicação, continuando a ser alvo de muitas críticas. Na verdade, desde a sua introdução, a aplicação e funcionamento do RST têm suscitado grandes dúvidas, deixando até ao momento em aberto a questão se ele será o verdadeiro caminho para a simplificação fiscal.

3.2 – Análise comparativa dos RST em IRS e IRC

Passando, agora, a uma análise comparativa do RST, em sede de IRS e em sede de IRC, destacamos que em relação à necessidade crescente da sua coincidência, o aumento, em 2014, do montante anual líquido de rendimentos para 200 mil € como condição de enquadramento no RST em sede de IRS com igual montante para efeitos de IRC, é assinalado como um passo na direção certa até aos 500 mil € pretendidos pelos sujeitos passivos que esperam, também, o acolhimento das recomendações da Comissão para a Reforma do IRC (2013:75) relativamente à criação de declarações específicas e mais simplificadas para as empresas abrangidas por este regime. Iniciamos a comparação dos dois regimes pela análise dos seus coeficientes a aplicar para cada tipo de rendimento.

Iniciamos a comparação do RST, em sede de IRS e IRC, pela análise dos vários aspetos abordados nos capítulos 1 e 2, que se resumem no quadro seguinte.

Quadro 14 – Comparação do regime simplificado de IRS e IRC

Descrição	Regime Simplificado Tributação em IRC	CIRC	Regime Simplificado Tributação em IRS	CIRS
Condições cumulativas de acesso	» Sujeitos passivos residentes, não isentos e não sujeitos a regime especial de tributação	nº 1, artº 86º A	» Montante anual ilíquido de rendimentos no exercício anterior < 200.000,00 €	nº 2, artº 28º
	» Montante anual ilíquido de rendimentos no exercício anterior < 200.000,00 €			
	» Total de balanço no exercício anterior < 500.000,00 €			
	» Não obrigados a revisão legal de contas			
	» % de capital social detido, não seja detido, direta ou indiretamente, por entidades que não preencham algum dos requisitos anteriores < 20%			
	» Adotem o regime de normalização contabilística para microentidades Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março			
	» Não tenham renunciado ao RST nos 3 exercícios anteriores			
	» Não aplicável			
Opção de adesão	» <i>Opting in</i>	nº 3, artº 86º A	Não aplicável	
Condições de cessação	» Não se verifiquem os requisitos do artº 86º nº 1, CIRC	nº 4 e 5, artº 86º A	» Quando ultrapassado, em 2 períodos consecutivos, o montante de 200.000,00 ou num só um montante superior a 25%	nº 6, artº 28º
	» Por vontade do sujeito passivo			
	» Não cumpram as obrigações de emissão e comunicação das faturas (CIVA)			
Período mínimo permanência	» Não aplicável		» Não aplicável	
Determinação da matéria coletável	» Aplicação de coeficientes para os vários tipos de rendimentos	nº 1 e 2, artº 86º B	» Aplicação de coeficientes para os vários tipos de rendimentos	nº 1, artº 31º
	» Valor mínimo de matéria coletável de € 4.242,00			
Redução dos coeficientes	» Coeficientes das alíneas a) e c) do nº 1, do artº 86º-B do CIRC, podem ser reduzidos em 50% e 25%, no período de tributação do início de atividade e no seguinte, respetivamente	nº 5, artº 86-B	» Coeficientes das alíneas b), c) e f) do nº 1, do artº 31º do CIRS, podem ser reduzidos em 50% e 25%, no período de tributação do início de atividade e no seguinte, respetivamente	nº 10, artº 31º
Dedução de prejuízos fiscais	» Não permitida	artº 52º	» Podem ser deduzidos os prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores àquele em que se iniciou a aplicação do regime simplificado	a), nº 1 e nº 4 artº 55º
Taxa	» 17% para os primeiros € 15.000,00;	nº 1 e 2, artº 87º	» Progressivas entre 14,5% e 48%, acrescidas da sobretaxa de 2,5% ou 5%	artº 68º, 68º A
	» 21% para o restante;			
Tributação autónoma	» Não sujeição: das despesas de representação; ajudas de custo e deslocações em viatura própria de trabalhador; lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sps total ou parcialmente isentos; indemnizações, bónus e outras remunerações variáveis a gestores, administradores e gerentes	nº 7, 9, 11, 13 e 15, artº 88º	» Não sujeição: das despesas de representação; ajudas de custo e deslocações em viatura própria de trabalhador; encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas	nº 2, 7, 8, 10 e 11 do artº 73º
PEC e Derrama Municipal	» Isenção de PEC e Derrama Municipal	d), nº 11, artº 106º	» Não aplicável	
Dedução à coleta	» Dedução por dupla tributação internacional	nº 8, artº 99º	» Pagamentos por conta do imposto e as importâncias retidas na fonte	nº 2, artº 78º
	» Retenções na fonte para as quais não é possível compensação ou reembolso			
Obrigações acessórias	» Obrigatoriedade de contabilidade organizada pela norma das microentidades	e), nº 1, artº 86º A	» Não é obrigatória contabilidade organizada	nº 1, artº 117º
	» Modelo 22 com anexo E (Regime Simplificado)	artº 117º e 120º	» Modelo 3 com anexo B (Regime Simplificado)	artº 57º
	» Declaração Anual IES/DA	artº 117º e 121º	» Declaração Anual IES/DA	artº 113º

Apresenta-se, seguidamente, uma comparação dos coeficientes a aplicar para cada tipo de rendimento, a utilizar em cada um dos regimes.

Quadro 15 – Comparação dos coeficientes do regime simplificado de IRS e IRC

Tipo de Rendimentos	Art.º 31º do CIRS		Art.º 86º-B do CIRC	
	álínea	Coeficiente	álínea	Coeficiente
Vendas de mercadorias e produtos	a)	0,15	a)	0,04
Prestações de serviços (hotelaria e similares, restauração e bebidas)	a)	0,15	a)	0,04
Rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela do artº 151º do CIRS	b)	0,75	b)	0,75
Restantes rendimentos de prestações de serviços	c)	0,35	c)	0,10
Cessão ou utilização temporária de propriedade intelectual ou industrial, <i>Know how</i>	d)	0,95	e)	0,95
Outros rendimentos de capitais	d)	0,95	e)	0,95
Resultado positivo dos rendimentos prediais	d)	0,95	e)	0,95
Saldo positivo entre mais/menos-valias	d)	0,95	e)	0,95
Restantes incrementos patrimoniais	d)	0,95	e)	0,95
Subsídios não destinados à exploração	e)	0,30	d)	0,30
Subsídios destinados à exploração	f)	0,10	c)	0,10
Prestações de serviços do sócio a uma sociedade no regime da transparência fiscal	g)	1,00		
Incrementos patrimoniais a título gratuito			f)	1,00

A análise do quadro anterior permite-nos concluir que apenas duas das sete alíneas do art.º 31º do CIRS não têm os coeficientes uniformizados com as seis alíneas do art.º 86º B do CIRC. Podemos observar que, os diferentes tipos de rendimentos não têm a mesma correspondência no art.º 31º do CIRS e no art.º 86º B do CIRC. Repare-se que os subsídios destinados à exploração, em sede de IRS se encontram na alínea f) ao passo que no CIRC na alínea c). Por sua vez, todos os rendimentos previstos na alínea d) do art.º 31º do CIRS, no art.º 86º B do CIRC se encontram previstos na alínea e). Finalmente, os subsídios não destinados à exploração, em sede de IRS se encontram na alínea e) ao passo que no art.º 86º B do CIRC, na alínea d).

Ainda relativamente aos elementos do quadro 15, nas alíneas a) e c) do art.º 86º B do CIRC temos coeficientes mais baixos relativamente às alíneas a) e c) do art.º 31º do CIRS, para os rendimentos resultantes de vendas de mercadorias e produtos, prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, e restantes rendimentos de prestações de serviços.

A este propósito, importa ainda salientar a possibilidade de serem reduzidos em 50% e 25%, no período de tributação do início de atividade e no seguinte, respetivamente, os coeficientes das alíneas b), c) e f) do n.º 1, do art.º 31º do CIRS, bem como das alíneas a) e c) do n.º 1, do art.º 86º-B do CIRC.

Importa ainda referir que Silva (2014:165) chamou a atenção para o facto de, face às diferenças nos coeficientes do RST em sede de IRS e de IRC, se estar a fomentar a fuga para o IRC da generalidade das atividades empresarias, bem como para a possibilidade da criação de mecanismos artificiais de enquadramento das atividades em outras prestações de serviços, face ao coeficiente de 0,75 para os rendimentos de prestações de serviços de hotelaria, restauração e bebidas, a par com um coeficiente de 0,35 em sede de IRS e de 0,10 em sede de IRC aplicáveis aos rendimentos das restantes prestações de serviços.

Face às divergências de coeficientes, importa analisar os dois regimes pormenorizadamente, efetuando os cálculos do imposto a pagar, por forma a identificar se algum deles é mais vantajoso, ou se pelo contrário é indiferente o enquadramento no RST em sede de IRS ou IRC. Para essa análise iremos socorrer-nos de exemplos simples para mais facilmente percecionarmos os valores em causa.

Assim, iremos considerar um sujeito passivo enquadrado no RST, que, em 2015, terá rendimentos no montante de € 100.000. Assumindo como pressupostos para os cálculos a efetuar que:

- em sede de IRS, que o sujeito passivo tem exclusivamente rendimentos da categoria B, motivo pelo qual em sede de IRS o seu rendimento tributável e coletável são coincidentes;
- serão desprezados outros elementos como tributações autónomas, por uma questão de simplificação para mais facilmente se perceber os exemplos apontados.

Vejamos então qual o IRS/IRC que teria de pagar se desenvolvesse essa atividade em nome individual ou numa sociedade, no quadro seguinte.

Quadro 16 – Comparação do imposto a pagar no RST de IRS e IRC

Rendimentos		CIRS							CIRC					
Tipo	Valor	Coefficiente	Rendimento tributável	Imposto a pagar artº 68º				Coefficiente	Matéria Coletável	Imposto a pagar artº 87º				
		Artº 31º	Artº 31º	Base	Taxa	Valor	Total			Base	Taxa	Valor	Total	
Vendas de mercadorias e produtos	100 000,00	0,15	15 000,00	7 000,00	0,145	1 015,00	3 295,00	0,04	4 000,00	4 000,00	0,17	680,00	* 724,11	
				8 000,00	0,285	2 280,00								
Prestações de serviços (hotelaria e similares, restauração e bebidas)	100 000,00	0,15	15 000,00	7 000,00	0,145	1 015,00	3 295,00	0,04	4 000,00	4 000,00	0,17	680,00	* 724,11	
				8 000,00	0,285	2 280,00								
Rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela do artº 151º do CIRS	100 000,00	0,75	75 000,00	40 000,00	0,303	12 120,00	27 870,00	0,75	75 000,00	15 000,00	0,17	2 550,00	15 150,00	
				35 000,00	0,450	15 750,00				60 000,00	0,21	12 600,00		
Restantes rendimentos de prestações de serviços	100 000,00	0,35	35 000,00	20 000,00	0,236	4 720,00	10 270,00	0,10	10 000,00	10 000,00	0,17	1 700,00	1 700,00	
				15 000,00	0,370	5 550,00								

Antes de se analisar pormenorizadamente os valores constantes acima, importa lembrar que, conforme se referiu anteriormente no capítulo II em 2.3, no RST de IRC, o valor de matéria coletável mínima é de € 4.242, donde face à aplicação da taxa de 17%, resulta um imposto mínimo a pagar de € 721,14, conforme consta nas linhas assinaladas com “*”.

A primeira conclusão a sublinhar, prende-se com o facto de os valores de imposto a pagar, para o mesmo tipo e montante de rendimentos, em sede de IRS e de IRC, serem tão discrepantes.

No caso das vendas de mercadorias e produtos, bem como no caso das prestações de serviços de hotelaria e similares, restauração e bebidas, para um rendimento € 100.000, em IRS resulta um imposto a pagar de € 3.295 quando em IRC é de apenas € 721,14, o que corresponde a uma poupança de 78% de imposto em sede de IRC.

Já no caso dos rendimentos das atividades profissionais especificamente previstos na tabela do art.º 151º do CIRS, para € 100.000 de rendimento, em IRS resulta um imposto a pagar de € 27.870, quando em IRC o sujeito passivo apenas terá de pagar € 15.150, isto é, sensivelmente menos 46 % do que em IRS.

Por fim, para os restantes rendimentos de prestações de serviços, novamente com um rendimento de € 100.000, em IRS resulta um imposto a pagar de € 10.270 e em IRC de apenas € 1.700, o que representa uma poupança de aproximadamente 83% relativamente ao IRS.

Em suma, para o mesmo montante de rendimentos, o enquadramento no RST em sede de IRC mostra-se bastante mais vantajoso do que em sede de IRS, com poupanças de imposto entre os 46% e os 83%.

Partindo não do mesmo rendimento de € 100.000, mas antes de um rendimento tributável em sede de IRS de € 100.000 e de uma matéria coletável de igual montante em sede de IRC, analisemos, agora, qual será o valor do rendimento líquido e do imposto a pagar.

Quadro 17 – Comparação do rendimento líquido no RST de IRS e de IRC

Tipo de Rendimento	CIRS							CIRC						
	Valor	Coeficiente	Rendimento tributável	Imposto a pagar artº 68º				Valor	Coeficiente	Matéria Coletável	Imposto a pagar artº 87º			
				Base	Taxa	Valor	Total				Base	Taxa	Valor	Total
Vendas de mercadorias e produtos	666 666,69	0,15	100 000,00	80 000,00	0,3765	30 120,00	39 720,00	2 500 000,00	0,04	100 000,00	15 000,00	0,17	2 550,00	20 400,00
				20 000,00	0,4800	9 600,00					85 000,00	0,21	17 850,00	
Prestações de serviços (hotelaria e similares, restauração e bebidas)	666 666,69	0,15	100 000,00	80 000,00	0,3765	30 120,00	39 720,00	2 500 000,00	0,04	100 000,00	15 000,00	0,17	2 550,00	20 400,00
				20 000,00	0,4800	9 600,00					85 000,00	0,21	17 850,00	
Rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela do artº 151º do CIRS	133 333,33	0,75	100 000,00	80 000,00	0,3765	30 120,00	39 720,00	133 333,33	0,75	100 000,00	15 000,00	0,17	2 550,00	20 400,00
				20 000,00	0,4800	9 600,00					85 000,00	0,21	17 850,00	
Restantes rendimentos de prestações de serviços	285 714,28	0,35	100 000,00	80 000,00	0,3765	30 120,00	39 720,00	1 000 000,00	0,10	100 000,00	15 000,00	0,17	2 550,00	20 400,00
				20 000,00	0,4800	9 600,00					85 000,00	0,21	17 850,00	

As discrepâncias observadas anteriormente através do quadro 16, tornam-se, agora, mais evidentes no quadro 17. Na verdade, para o mesmo montante de rendimento tributável ou matéria coletável, em sede de IRS ou de IRC, respetivamente, consta-se que o imposto a pagar em sede de IRC é aproximadamente 50% do montante a pagar em IRS, o que parece altamente discriminatório e desprovido de qualquer justiça.

Fará algum sentido um sujeito passivo de IRS que vende mercadorias no montante de € 666.666,69, ser-lhe apurado um rendimento tributável de € 100.000, correspondendo-lhe € 39.720 de imposto, enquanto que, um sujeito passivo de IRC para lhe ser apurada uma matéria coletável de € 100.000 possa de vender € 2.500.000 e daí apenas resultem € 20.400 de imposto?

Depois desta análise que revelou tamanhas discrepâncias, parece ser de questionar onde estão os princípios da neutralidade, justiça e igualdade? Mais ainda, em sede de IRC, a taxa máxima em 2015 é de 21% quando em IRS é de 48%. Esta diferença vem também claramente tornar mais favorável o exercício da atividade económica através da forma societária. Do ponto de vista da simplicidade, será que um sujeito passivo que pretende iniciar a sua atividade, consegue escolher conscientemente e de modo informado o regime de tributação que lhe é mais vantajoso adotar? Será uma intenção deliberada do legislador favorecer o exercício da atividade económica através da forma societária?

Na verdade, é nossa convicção e podemos concluir pela presente análise que, o sistema fiscal português incentiva, quer através da baixa taxa de IRC, quer através de formas

simplificadas de cálculo da base tributável, o exercício da atividade económica através da forma societária. Será de forma involuntária ou deliberada?

Tanto por motivos da tão pretendida simplificação, como por motivos de equidade, justiça e neutralidade, não deveriam os coeficientes ser coincidentes para cada um dos tipos de rendimento no RST em sede de IRC e de IRC?

Questiona-se ainda como se pode promover a atividade económica, a luta contra o desemprego e o empreendedorismo com esta desvantagem na tributação no RST em sede de IRS?

Além desta discrepância entre o IRS e IRC, chama-se a atenção que, relativamente ao imposto a pagar em sede de IRC, antes de se adotar o RGT ou RST, o contribuinte terá de efetuar os cálculos e analisar caso a caso, tendo em conta todos os fatores que o influenciam. A título exemplificativo podemos analisar um sujeito passivo que pretenda iniciar uma atividade, cujo investimento inicial seja muito avultado, provocando prejuízos fiscais em sede de IRC nos primeiros exercícios. Neste caso, embora o enquadramento no RST de IRC possibilite uma poupança de imposto conforme se demonstrou anteriormente, que ainda seria acrescida pela redução de imposto de 50% no primeiro de atividade e 25% no segundo, no entanto, não admite prejuízos fiscais e exige uma coleta mínima de € 721,14. Pelo que, neste caso, será mais vantajoso optar pelo RGT em sede de IRC, onde, por admitir os prejuízos fiscais, nada teria que pagar, do que pelo RST em sede de IRC onde teria de pagar a coleta mínima de € 721,14.

Detendo-nos agora sobre a análise da simplicidade do RST, mas do ponto de vista da redação dos seus artigos, desde logo, poderia existir correspondência nas alíneas do art.º 31º do CIRS e o art.º 86ºB do CIRC para uma maior facilidade de consulta e comparação dos mesmos. Por outro lado, face aos extensos artigos que definem o enquadramento no RST, bem como aos múltiplos coeficientes previstos para os diferentes tipos de rendimento, parece que a simplicidade não terá sido um objetivo completamente alcançado.

Analisando agora a evolução dos artigos 31º e 33º-A do CIRS relativos ao regime simplificado em 2001, para os atuais artigos 28º e 31º, comparando os mesmos na sua criação e na sua redação atual, parece que não se conseguiu alcançar uma menor complexidade legislativa, conforme se pode verificar no quadro resumo seguinte.

Quadro 18 – Artigos que definem o regime simplificado IRS 2001/2015

Descrição	Lei nº 30-G/2000 de 29/12			Lei nº 82-E/2014 de 31/12		
	Art.º 31º	Art.º 33º-A	Total	Art.º 28º	Art.º 31º	Total
	Formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais	Regime Simplificado		Formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais	Regime Simplificado	
Entrada em vigor	01/01/2001	01/01/2001		01/01/2015	01/01/2015	
Nº de palavras	357	205	562	420	640	1060
Nº de parágrafos	8	5	13	13	12	25
Nºs no corpo do artigo	8	5	13	13	12	25
Nºs alíneas no corpo do	6	0	6	4	7	11

De notar que, na totalidade dos dois artigos que preveem o simplificado, se passou de 562 palavras para 1060, de 13 números no corpo dos artigos para 25 e de 6 alíneas para 11. Quanto aos números no corpo dos artigos, importa realçar que embora presentemente sejam 25, esse número inclui 5 que se encontram revogados, correspondentes aos nºs 9, 11, 12 e 13 do art.º 28º e nº 7 do art.º 31.

O quadro seguinte compara agora, em sede de IRC, a evolução do artigo 46º-Aº do CIRC em 2001, para os atuais artigos 86º A e B do CIRC, relativos ao regime simplificado na sua origem e na sua redação atual.

Quadro 19 – Artigos que definem o regime simplificado IRC 2001/2015

Descrição	Lei nº 30-G/2000 de 29/12	Lei nº 82-C/2014 de 31/12		Total
	Art.º 46º A	Art.º 86º A	Art.º 86º B	
	Regime simplificado de determinação do lucro tributável	Âmbito de aplicação	Determinação da matéria coletável	
Entrada em vigor	01/01/2001	01/01/2015	01/01/2015	
Nº de palavras	677	452	666	1118
Nº de parágrafos	13	6	11	17
Nºs no corpo do artigo	13	6	11	17
Nºs alíneas no corpo do artigo	2	10	6	16

Desde logo, importa referir que, em 2001, o regime simplificado se encontrava legislado apenas no artigo 46º A, que definia quer o seu âmbito de aplicação quer a forma de determinação da matéria coletável, tendo posteriormente originado dois artigos, o 86º A e B, um para o âmbito outro para a forma de determinação da matéria coletável.

Analizamos o regime do ponto de vista da simplificação fiscal legislativa, e verificamos que o número de artigos referentes ao RST passou de um para dois, o número

de palavras passou de 677, em 2001, para 1118, em 2015, os números e os parágrafos cresceram de 13 para 17 e finalmente as alíneas, de 2 para 16. Concluímos que, apesar das inúmeras alterações tendo em vista a melhoria e simplificação do regime, parece que se caminhou em sentido contrário. Porém, a atual redação dos artigos é mais esclarecedora que as anteriores, onde era imprescindível o recurso permanente às circulares da ATA.

3.3 - Perspetivas Futuras

Se na verdade se pretende simplificar a tributação dos rendimentos, além de pequenas alterações na redação dos artigos relativos ao regime simplificado, deveremos repensar várias perspetivas deste mesmo problema, acompanhando-a com uma articulação da tributação do rendimento com a tributação do consumo, bem como, da não menos importante, simplificação contabilística e declarativa.

Após a reintrodução do regime simplificado em 2014 e alterações em 2015, seria interessante repetir esta análise dos RST em sede de IRS e de IRC. Posteriormente, para obter elementos relativos a quantas empresas efetivamente o adotaram, quais os resultados em termos de imposto para os cofres do estado, aferir afinal se as estimativas da Comissão de Reforma do IRC de 197400 contribuintes aderirem ao regime se concretizaram ou não. Um outro aspeto relevante era medir o impacto da introdução deste regime nos níveis de evasão e fraude em Portugal, dado que, um dos objetivos dos regimes simplificados era o combate à fraude e evasão fiscal.

3.3.1 - Simplificação da tributação do rendimento

A simplificação vem sendo, desde à algum tempo uma vertente importante em política fiscal. Já o preâmbulo do Decreto – Lei nº 398/98 de 17 de dezembro de 1998, que aprovou a LGT, se referiu à simplificação, modernização e desburocratização da ATA como objetivos da reforma fiscal iniciada em 1989.

A importância que vem assumindo a tributação do rendimento com base em presunções, em detrimento dos elementos da contabilidade, não se trata de uma tendência nos impostos em Portugal, mas de um fenómeno generalizado à escala mundial, que denota a dificuldade que as administrações fiscais encontram em determinar o rendimento tributável.

Esta tendência também se enquadra numa tentativa de simplificação das obrigações fiscais e de redução dos custos de cumprimento dos contribuintes e dos custos administrativos das administrações fiscais.

Neste sentido, poderá alterar-se o RST em sede de IRC para que fique à consideração do sujeito passivo a adoção das regras do SNC ou das microentidades, eliminando as atuais limitações ao resultado contabilístico para o apuramento do resultado fiscal. Não faz sentido a fiscalidade influenciar as escolhas contabilísticas dos contribuintes, pois isto pode significar um atraso na evolução da técnica e ciência fiscal. A contabilidade e a fiscalidade tendo objetivos diferentes devem, sempre que possível, ser independentes.

3.3.2 - Articulação da tributação do rendimento com a tributação do consumo

Para Nina e Lopes (2007:72):

“...a forma mais frequente de simplificação substantiva ou material da contabilidade para efeitos fiscais consiste na substituição, quanto à imputação temporal dos factos patrimoniais, do critério de competência económica (ou base de acréscimo), normalmente utilizado na contabilidade comercial, por um critério de caixa ou por um critério de caixa modificado”.

Uma das propostas passaria, ao encontro do que acontece em outros países da UE, pela introdução da possibilidade de determinação do rendimento numa ótica de caixa, abandonando a ótica económica, o que estaria de acordo com a capacidade financeira e evitava problemas de tesouraria.

Em Portugal, a ainda recente adoção dos regimes de caixa parece ir ao encontro desta forma de simplificação, bem como a hipótese de um alargamento gradual do regime simplificado de tributação em sede de IRC às empresas que podem beneficiar do regime de contabilidade de caixa em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), isto é, cujo volume de negócios é inferior a € 500.000,00.

Assim, procurando uma verdadeira articulação normativa e convergência da tributação do rendimento e do consumo, o limite de € 200 000 de rendimentos da categoria B/volume de negócios, definido no CIRS e CIRC, respetivamente, deveria passar para € 500 000, tal como previsto no art.º 6º da Lei 2/2014 de 16 de janeiro para o regime de contabilidade de caixa em sede de IVA.

Tendo em conta que, o combate à evasão fiscal é essencial no setor terciário como forma de evitar a criação de capital disponível para nova evasão nesse ou noutro setor, o benefício fiscal de dedução do IVA suportado em faturas comunicadas à ATA surge precisamente nesse contexto em que, alguns setores de atividade representam áreas de risco acrescido e que têm merecido especial atenção do legislador.

Uma vez que o n.º 5, do art.º 86º-A do CIRC prevê que cessa o RST dos sujeitos passivos que não emitam ou comuniquem as suas faturas, o referido benefício fiscal de dedução do IVA em sede de IRS reflete uma outra perspetiva de articulação da tributação do rendimento com a tributação do consumo, através de um controlo simultâneo do rendimento das empresas e do seu IVA, das condições da sua permanência no RST e por fim o conhecimento dos consumos dos sujeitos passivos em sede de IRS, que a ATA poderá utilizar não só no apuramento dos benefícios fiscais, como para eventuais verificações de coerência entre os valores de rendimento declarados e os consumos efetuados.

3.3.3 - Simplificação contabilística e declarativa

Face a uma complexidade normativa cada vez maior no sistema fiscal português, a que se vem assistindo nos últimos anos, os RST assumem extrema importância, conforme deu nota no seu relatório, o Grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal, em 2009.

Sendo o RST dirigido essencialmente às PME, a simplificação não poderá passar apenas pela forma de determinação da matéria coletável. Mais do que isso, é preciso reduzir as obrigações declarativas, em particular a IES/DA e harmonizar os critérios entre os diversos normativos nacionais, alinhando-os com os da UE.

Para Dâmaso e Martins (2014:227):

“...as micro e pequenas empresas sofrem custos desproporcionados de reporte e de cumprimento das respetivas obrigações fiscais, por comparação com empresas de maior dimensão. Assim, quer a simplificação de obrigações contabilísticas, quer a redução de custos de cumprimento fiscal, são temas importantes no âmbito desse segmento empresarial.”

Nina e Lopes (2007:72) considera que a simplificação das questões formais da contabilidade “consiste normalmente, quer numa redução do número de registos contabilísticos obrigatórios, quer num sistema de classificação abreviada dos factos patrimoniais, quer ainda na dispensa de algumas obrigações de carácter documental ou probatório”.

Ainda a propósito da simplificação contabilística e declarativa, refira-se que, Lopes (2008) chamou a atenção para a regressividade dos custos de cumprimento.

Depois de analisar os custos de cumprimento das empresas em valor absoluto e relativamente ao volume de negócios, Lopes (2008:367) observou que “os custos de cumprimento são regressivos, isto é, incidem proporcionalmente mais sobre as pequenas unidades empresariais” dado que “à medida que a empresa aumenta de dimensão, os custos de cumprimento vão diminuindo em percentagem do volume de negócios, variando desde 5,27%, nas pequenas unidades, até 0,05%, nas organizações de maior dimensão”. Daí que a autora tenha concluído que é “clara a regressividade dos custos de cumprimento medida em percentagem do volume de negócios”.

De entre toda a legislação existente no sistema fiscal português não poderá tender-se a criar custos desproporcionados às empresas para conseguirem o seu cumprimento, motivo pelo qual o número de divulgações a exigir terá de ser reduzido para as PME. No caso particular do RST, não pode ter inerente uma obrigação declarativa como a IES/DA, que embora com menos anexos a preencher no caso do RST, continua a ser um labirinto para empresários e TOC's.

3.4 – Propostas de evolução futura

No Relatório do Grupo Para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal (2009:23) constam algumas propostas para o aperfeiçoamento da tributação dos rendimentos empresariais e profissionais, relativas ao regime simplificado que, até ao momento, não foram implementadas, nomeadamente a exclusão do RST de actividades como a ourivesaria, construção civil e sucatas, em virtude dos seus riscos de evasão. Porque há actividades com características muito especiais, as mesmas deveriam ser excluídas do acesso ao regime simplificado. A título meramente exemplificativo refira-se a actividade de compra e venda de imóveis cujo coeficiente na realidade será bem diferente da compra e venda de outras mercadorias e produtos.

O mesmo relatório sugeriu também a uniformização e aumento dos limites de volumes de negócios, o que, entretanto, foi acolhido nas recentes alterações, mas esses limites ainda não estão harmonizados com a restante legislação, mas que seria importante vir a acontecer.

Apesar da Lei nº 82-E/2014 de 31/12 ter eliminado os indicadores de base técnico-científica através da revogação dos no nº 9, do artº 28º e nº1, do artº 31º do CIRS, os quais

nunca chegaram a ser publicados, seria crucial o conhecimento dos diferentes setores de atividade económica para o aperfeiçoamento da determinação do rendimento do comércio, indústria, agricultura e dos diversos profissionais. Naturalmente que a elaboração de monografias para todas as atividades se trata de um trabalho de grandes proporções e consequentemente moroso, mas a sua elaboração traria vantagens superiores a esse inconveniente.

Com esta revogação, a aplicação transitória, como lhe chamou Casalta Nabais (2014), que se vinha fazendo do RST tendo em conta os coeficientes do n.º 2 do art.º 31.º do CIRS, passou a definitiva. No entanto, será este o caminho para o regime simplificado, o de estabelecer coeficientes iguais para setores de atividades tão díspares sem se conhecer os mesmos?

Na verdade, embora se tratem de algoritmos de grande simplicidade de aplicação, que presumem custos de valores fixos, permitindo o cálculo do rendimento líquido a partir dos rendimentos declarados com uma simples operação aritmética, têm implícito o risco dos coeficientes desajustados.

De notar que, o conhecimento de coeficientes específicos para cada setor de atividade seria útil, não só para o RST, mas, também, uma mais valia para a ATA na identificação de sujeitos passivos tributados por avaliação direta com desvios à normalidade, que poderiam mesmo servir o procedimento de avaliação indireta.

Embora não se pretenda descaracterizar os RST da sua simplicidade e comodidade de operação, sabendo-se que deles não poderá resultar uma determinação rigorosa do rendimento tributável/matéria coletável, não poderemos ignorar que actualmente continuamos a ter coeficientes que em situações particulares podem conduzir a resultados muito distorcidos, dos quais resultarão o abandono do RST.

É imperioso haver um equilíbrio entre as injustiças implícitas no uso dos coeficientes e a simplicidade da sua aplicação, para que o RST se torne um regime verdadeiramente atrativo e que atraia massivamente os sujeitos passivos.

Não será o regime simplificado e a atual reforma, a constatação da ATA, de que perante a escassez de recursos e a premência no combate à evasão e fraude fiscal é melhor criar instrumentos que tragam para dentro do sistema fiscal contribuintes, que de outra forma dificilmente seriam objeto de controlo, ou relativamente aos quais, a relação custo/benefício decorrente não compensaria a afetação de recursos.

Uma forte adesão dos sujeitos passivos ao regime simplificado poderia transformá-lo numa grande medida de combate à evasão fiscal, aumentando em larga escala a eficiência e a justiça de todo o sistema fiscal português.

Acresce que, atualmente, existe por parte da ATA uma forte aposta no benefício fiscal em sede de IRS de dedução do IVA suportado em faturas comunicadas à ATA, como forma de controlo dos rendimentos dos prestadores. Contudo, este controlo parece insuficiente por ficar à mercê do sujeito passivo prestador dos serviços emitir ou não a fatura obrigatória, bem como do sujeito passivo adquirente solicitar a mesma. Isto é, se tanto o prestador como o adquirente não forem interessados na emissão de fatura, mantêm-se a possibilidade de omissão de rendimentos, correndo-se o risco de assim permanecerem enquadrados no RST inúmeros sujeitos passivos que na realidade ultrapassam os limites de rendimento estabelecidos para esse enquadramento.

De facto, através do benefício fiscal em sede de IRS, a ATA promove junto dos adquirentes as comunicações dos rendimentos dos prestadores, libertando os seus recursos para outras tarefas, mas, não poderá a ATA descurar as verificações desses sujeitos passivos apenas e só com base no princípio da verdade declarativa e na tributação do rendimento real.

Na verdade, apesar de todos os mecanismos inovadores estabelecidos recentemente pela ATA, cuja relevância foi destacada no Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais no triénio 2015-2017, e que, sem dúvida, permitem um maior controlo dos sujeitos passivos a partir dos seus elementos declarados, importa reforçar a necessidade de abandonar um pouco o princípio da tributação do rendimento real, com base nas declarações, e de alargar a tributação com base em rendimentos presumidos, nomeadamente, para os setores de atividade de maior risco, mas depois de devidamente estudados e quantificados.

Nessa quantificação deverá atender-se a inúmeros fatores como a atividade, a localização, a densidade populacional, a área ocupada, os meios afetos como funcionários, o número de mesas, máquinas e toda a capacidade instalada. Ao rendimento presumido desta forma poderiam aplicar-se as regras do RST do rendimento para determinação dos encargos.

Esta alteração do paradigma da tributação do rendimento real para o rendimento presumido, da forma anteriormente descrita, permitiria colocar grande parte dos sujeitos passivos a pagarem efetivamente imposto, mas apenas na justa medida da sua capacidade contributiva.

Se o futuro da tributação não atribuir importância ao rendimento presumido, permanecendo o foco no rendimento real, tendo as empresas enquadradas no RST de cumprir a obrigação da contabilidade organizada não seria preferível um RST para as sociedades

com obrigações simplificadas, mas cuja base para a tributação é a contabilidade organizada à semelhança do que acontece noutros países da Europa?

É necessário repensar se serão mais importantes as taxas nominais de IRS e IRC, ou a desburocratização das relações do contribuinte com a ATA, bem como uma progressiva simplificação das obrigações declarativas.

Uma vez que o RST se trata de um regime de caráter optativo, é imperioso torna-lo atrativo com regras fiscais mais favoráveis.

No campo da simplificação e desburocratização, a reforma do IRC veio reintroduzir o regime simplificado para as empresas de pequena dimensão, indo ao encontro das recomendações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) de simplificação e agilização da relação jurídico-tributária, contudo, ainda parece merecer alguma atenção dos decisores de política fiscal o que à simplificação diz respeito.

Conclusões Finais

Após a análise dos regimes simplificados em sede de tributação do rendimento em Portugal, podemos, em síntese, concluir o seguinte.

As PME's continuam a ser muito representativas no tecido empresarial português, justificando, por isso, um tratamento fiscal distinto das suas concorrentes de maior dimensão.

O RST, em sede de IRS, oferece aos sujeitos passivos nele enquadrados, não só o apuramento do rendimento tributável com recurso à aplicação de coeficientes aos vários tipos de rendimentos, como também uma tributação autónoma mais baixa e uma dispensa da obrigação de contabilidade organizada.

No que toca ao IRC, o RST permite aos sujeitos passivos nele enquadrados a determinação da matéria coletável com recurso à aplicação de coeficientes aos vários tipos de rendimentos, uma tributação autónoma inferior e a dispensa de efetuarem pagamentos especiais por conta. Todavia, define-lhes um valor mínimo de matéria coletável e mantêm-lhes a obrigação de disporem de contabilidade organizada.

Como vantagens do RST destacam-se a simplicidade na determinação do imposto a pagar, tributações autónomas inferiores ao RGT e o facto de ser optativo. Quanto às desvantagens do RST, assinala-se que por tributar pelo rendimento presumido, contraria o n.º 2, do art.º 104.º da CRP, que se identificam incoerências significativas entre o regime, em sede de IRS e de IRC, com montantes de imposto a pagar em sede de IRS muito superiores ao montante a pagar em sede de IRC, o que causa injustiça fiscal. Outra desvantagem que importa assinalar prende-se com a obrigatoriedade de em sede de IRC, o sujeito passivo manter a obrigação de elaborar contabilidade de acordo com a norma para as microentidades, o que, do nosso ponto de vista, constitui uma inaceitável interferência do direito fiscal nas opções contabilísticas.

As várias alterações legislativas ao RST se, por um lado, o clarificaram, por outro, tornaram o seu normativo mais extenso e complexo. Face aos problemas detetados no RST, é nossa convicção que será de propor uma simplificação da tributação dos rendimentos, com uma maior redução das obrigações declarativas, e a possibilidade de utilização e adoção das regras do SNC ou das microentidades.

Mais ainda, para o aperfeiçoamento do RST, também será imprescindível a articulação da tributação do rendimento e do consumo, com intensificação dos regimes de caixa.

Quanto às questões que o presente estudo se propunha a responder, podemos aferir que, de um modo geral, que o RST aparenta ser um regime mais favorável para as PME, contudo, é necessário analisar caso a caso, uma vez que, por exemplo para as atividades que gerem de prejuízos fiscais no seu início, a adoção do RST não será vantajosa.

Relativamente à outra questão inicialmente formulada, das vantagens do RST em sede de IRS ou de IRC, face ao montante significativamente inferior de imposto a pagar em sede de IRC comparativamente com o IRS, facilmente se conclui que em sede de IRC o regime é muito mais vantajoso para os sujeitos passivos.

Podemos, então, concluir que o sistema fiscal português incentiva o exercício da atividade económica através da forma societária. Se é verdade que os regimes simplificados foram introduzidos para o combate à fraude e evasão fiscal, bem como para a diminuição dos custos de cumprimento das pequenas unidades empresariais, não é menos verdade que distorcem e contribuem para o agravamento da neutralidade fiscal incentivando a constituição da forma societária. Mais ainda, as sucessivas alterações fiscais ao regime simplificado contribuem para pôr em causa o próprio objetivo da simplificação fiscal.

Apesar das recentes reformas do IRS e do IRC, será necessário reequacionar os regimes simplificados, por forma a torná-los mais equilibrados em sede de IRS e de IRC, com vista a alcançar a neutralidade fiscal. Para solucionar este problema, tanto poderíamos socorrer-nos de cláusulas de salvaguarda, já sugeridas por Santos e Rodrigues (2006), para eliminar as injustiças graves e notórias e minimizar os riscos de iniquidades, como proceder mesmo a alterações das taxas a aplicar ao regime, uma vez que atualmente o RST em sede de IRC se torna claramente mais favorável do que em sede de IRS precisamente face às discrepâncias nas taxas de imposto.

Se há uma intenção deliberada do legislador favorecer o exercício da atividade económica através da forma societária, a mesma poderá ser claramente vertida na lei, ao invés de desviar os sujeitos passivos do RST em sede de IRS pela via do agravamento da neutralidade fiscal, com um imposto a pagar superior ao que resultaria em sede de IRC. No entanto, este poderá ser um caminho sinuoso, quando, de um modo geral se tenta travar o

desemprego, promover o empreendedorismo e quaisquer iniciativas que visem promover a atividade económica.

Referências Bibliográficas

Livros

- CASALTA NABAIS, José (1998), *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina.
- (2005), *Alguns aspetos da tributação das empresas*, in *Estudos de Direito Fiscal – Por um Estado Fiscal Suportável*, Coimbra, Almedina, pp. 357-406.
- (2014), *Direito Fiscal – 7ª edição*, Coimbra, Almedina.
- FERREIRA, Rogério Fernandes (2006), *Análises de Fiscalidade e Contabilidade*, Lisboa, Publisher Team.
- FRANCO, António Luciano de Sousa (1993), *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Coimbra, Vol. II (citado na CTF 82/83 de 1997).
- LOPES, Cidália M. Mota (1999), *A Fiscalidade das Pequenas e Médias Empresas – Estudo comparativo na União Europeia*, Porto, Vida Económica.
- (2008), *Quanto custa pagar impostos em Portugal?: os custos de cumprimento da tributação do rendimento*, Coimbra, Almedina.
- MARREIROS, José Manuel Martins (2015), *Sistema Fiscal Português – 11ª Edição*, Lisboa, Áreas Editora.
- MOURA, Joaquim Pina e FERNANDES, Ricardo Sá (2000), *A reforma fiscal inadiável*, Oeiras, Celta Editora.
- RICARDO, Joaquim Fernando (2015), *Direito Tributário – Coletânea de Legislação – 17ª Edição*, Porto, Vida Económica.
- RIBEIRO, João Sérgio (2010), *Tributação Presuntiva do Rendimento - Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos de Determinação da Matéria Tributável*, Coimbra, Almedina.
- SALDANHA SANCHES, José Luís (2002), *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 372 pp.
- SANTOS, António Carlos dos (1999), *Da Questão Fiscal à Reforma da Reforma Fiscal*, Porto, Rei dos Livros.

SILVA, Amândio (2014), in: *A reforma do IRC – do processo de decisão política à revisão do Código*, Porto, Vida Económica, pp. 153 – 169.

TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim, *A reforma fiscal (1965)* recolhido em ID, *A Reforma Fiscal*, Coimbra, 1989, pp. 9-44 (13 e ss.).

VENTURA, ANDRÉ (2014), in: *A reforma do IRC – do processo de decisão política à revisão do Código*, Porto, Vida Económica, pp. 101 – 142.

Artigos

CASALTA NABAIS, José (2002), “Algumas reflexões sobre a recente reforma fiscal”, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, nº 10, Lisboa, Instituto Superior de Gestão, pp. 5-24.

DÂMASO, Maria e MARTINS, António (2014), “As Microempresas, a Diretiva 2013/34 e o regime Simplificado de tributação em sede de IRC”, in *Jornal de contabilidade APOTEC nº 441*, pp. 227-229.

FAUSTINO, Manuel (2004), “Os regimes simplificados de tributação em IRS, IRC e IVA”, *Gabinete de Estudos da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*.

FREEDMAN, Judith (2009), “Reforming the Business Tax System: Does Size Matter? *Fundamental Issues in Small Business Taxation*” *Australian Business Tax Reform in Retrospect and Prospect*, pp. 153-178.

LOPES, Cidália M. Mota. (2003) “Simplicidade e Complexidade do Sistema Fiscal: algumas reflexões”, in *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, nº13/14, Lisboa, Instituto Superior de Gestão, pp.51-83.

NINA, Aguiar e LOPES, J.C. (2007), “Regimes Simplificados de Tributação do Rendimento Empresarial (II Parte)”, in *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 30, Lisboa, Instituto Superior de Gestão, pp. 60-73.

PARDAL, Francisco Rodrigues (1986), “O uso de presunções no direito tributário”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 325/327, pp. 7-51.

SALDANHA SANCHES, José Luís (2001), “O conceito de rendimento do IRS”, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, nº 7/8, Lisboa, Instituto Superior de Gestão, pp. 34-61.

SANTOS, José C. Gomes e RODRIGUES, Susana S. (2006), “Regimes Simplificados de Tributação dos Rendimentos Profissionais e Empresariais, Objetivos, Modalidades e Experiências”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 417, pp. 131-153.

TANZI, Vito e JANTSCHER, Milka Casanegra de (1989), “The Use of Presumptive Income in Modern Tax Systems”, in *Changes in Revenue Structures, in Proceedings of the 42nd Congress of the International Institute of Public Finance Athens*, in *Wayne State University Press*, Detroit, pp.37-51.

XAVIER DE BASTO, José Guilherme (2001), “O Princípio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária”, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, nº 5, Lisboa, Instituto Superior de Gestão, pp. 5-21.

Relatórios

COMISSÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA REFORMA FISCAL (CDRF)(1996), *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, Lisboa, Ministério das Finanças.

COMISSÃO PARA A REFORMA DO IRC (2013), *Relatório Final da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - 2013*, Lisboa, Ministério das Finanças.

GOVERNO DE PORTUGAL (2012), *Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2011*, Lisboa.

----- (2015), *Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2015/2017*, Lisboa.

GRUPO DE TRABALHO PARA A SIMPLIFICAÇÃO DO SISTEMA FISCAL (GTSF) (2007), “Simplificação do sistema fiscal português – Relatório Final”, in: *Cadernos da Ciência e Técnica Fiscal*, nº 201, Lisboa, Ministério das Finanças.

GRUPO PARA O ESTUDO DA POLÍTICA FISCAL (2009), *Relatório do Grupo Para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, Lisboa, Ministério das Finanças.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA, (2014), *Anuário Estatístico de Portugal - 2013*, Lisboa.

----- (2014), *Empresas de Portugal 2012*, Lisboa.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS (2011), *Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012/2014*, Lisboa.

OBSERVATÓRIO DE ECONOMIA E GESTÃO DE FRAUDE. (2014), *Economia Não Registada – Índice 2013*, Porto.

Legislação:

Decreto-lei nº442-A e B/1988, de 30 de novembro;

Decreto-lei nº 198/2001, de 3 de julho

Decreto-lei nº 36-A/2001, de 9 de março

Decreto-lei nº 287/2003, de 12 de novembro

Decreto-lei nº 159/2009, de 13 de julho

Lei nº 30-G/2000, de 30 de dezembro

Lei nº 109-B/2001, de 27 de dezembro

Lei nº 32-B/2002, de 30 de dezembro

Lei nº 60-A/2005, de 30 de dezembro

Lei nº 53-A/2006, de 29 de dezembro

Lei nº 67-A/2007, de 31 de dezembro

Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril

Lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro

Lei nº 83-C/2013, de 31 de dezembro

Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro

Lei nº 82-B, C, E/2014, de 31 dezembro

Sítios Web:

INSTITUTO Nacional de Estatística - Empresas em Portugal – Perfil das Sociedades [consultado em 24-02-2015], disponível em http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=84834900&DESTAQUESmodo=2

INSTITUTO Nacional de Estatística - Empresas de Portugal 2012 [consultado em 24-02-2015], disponível em http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=210758098&PUBLICACOESmodo=2

INSTITUTO Nacional de Estatística – Anuário Estatístico de Portugal - 2013 [consultado em 24-02-2015], disponível em http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=139722&PUBLICACOESmodo=2

MIRANDA, Elisabete (2015) “Regime simplificado em IRC seduz 17 mil empresas”, [consultado em 07-04-2015] disponível em http://www.jornaldenegocios.pt/economia/impostos/irc/detalhe/regime_simplificado_em_irc_seduz_17_mil_empresas.html,

OBSERVATÓRIO de Gestão de Fraude - Economia não registada – índice 2013 [consultado em 2015-03-15], disponível em <http://www.gestaodefraude.eu/wordpress/?cat=92>

PORTAL das Finanças – Estatísticas de IR [consultado em 2014-03-10] disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/

SIMÕES, Lúcia (2013) “Regime Simplificado acessível para empresas com mais de 200.000 de faturação” [consultado em 07-04-2015], disponível em http://economico.sapo.pt/noticias/regime-simplificado-acessivel-para-empresas-com-facturacao-ate-200-mil-euros_179336.html